



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Zhodnocení potenciálních dopadů navrhované reformy daně z přidané hodnoty na vybranou  
obchodní společnost  
Assessment of Potencial Impacts of Proposed Value Added Tax Reform on Selected Business  
Company

Student: Bc. Markéta Garberová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2020

VŠB – Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a daní

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Markéta Garberová**  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně  
Téma: Zhodnocení potenciálních dopadů navrhované reformy daně z přidané hodnoty na vybranou obchodní společnost  
Assessment of Potential Impacts of Proposed Value Added Tax Reform on Selected Business Company

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Postavení daně z přidané hodnoty v daňové soustavě České republiky po vstupu do Evropské unie
3. Obchodování se zbožím v rámci Evropské unie z pohledu daně z přidané hodnoty
4. Dopady potenciálních změn v aplikaci daně z přidané hodnoty na vybranou obchodní společnost
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží k 1. 4. 2019*. 8. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2019. 440 s. ISBN 978-807273-181-7

SCHENK, A., V. THURONYI and W. CUI. *Value Added Tax. A Comparative Approach*. 2nd ed. New York: Cambridge University Press, 2015. 544 p. ISBN 978-1-107-61762-9.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2019

Datum odevzdání: 24.04.2020



  
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry

  
doc. Ing. Vojtěch Spáčil, CSc.  
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.  
Přílohy č. 1-5, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 27. 4. 2020

.....  
Bc. Markéta Garberová

# Obsah

1 Úvod.....	5
2 Postavení daně z přidané hodnoty v daňové soustavě České republiky po vstupu do Evropské unie.....	7
2.1 Daňová soustava České republiky.....	7
2.2 Charakteristika a harmonizace daně z přidané hodnoty.....	8
2.3 Směrnice Rady 2006/112/ES do ZDPH.....	13
2.4 Akční plán.....	14
2.5 Reforma DPH v rámci obchodování v EU.....	17
2.6 Karuselový (kolotočový) podvod.....	18
2.7 Současné opatření v boji proti daňovým únikům.....	21
2.7.1 Režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku.....	21
2.7.2 Zajišťovací příkaz.....	22
2.7.3 Nespolehlivý plátce.....	23
2.7.4 Nespolehlivá osoba.....	23
2.7.5 Kontrolní hlášení.....	24
2.7.6 Souhrnné hlášení.....	25
2.7.8 Daňová kobra.....	26
2.8 dílčí shrnutí.....	27
3 Obchodování se zbožím v rámci Evropské unie z pohledu daně z přidané hodnoty.....	28
3.1 Transpozice směrnice Rady (EU) 2018/1910.....	28
3.1 Pořízení zboží z jiného členského státu.....	29
3.2 Pořízení zboží přes konsignační sklad.....	32
3.3 Pořízení zboží přes sklad call-off stock.....	34
3.4 Pořízení zboží z jiného členského státu identifikovanou osobou.....	36
3.5 Třístranný obchod.....	37
3.8 Intrastat.....	39
3.9 Dodání zboží do jiného členského státu.....	41
3.10 Dodání zboží přes konsignační sklad.....	44
3.11 Dodání zboží přes sklad call-off stock.....	45
3.12 dílčí shrnutí.....	48
4 Dopady potenciálních změn v aplikaci daně z přidané hodnoty na vybranou obchodní společnost.....	49
4.1 Charakteristika vybrané obchodní společnosti.....	49
4.2 Pořízení zboží z JČS.....	49
4.2.1 Pořízení zboží od ORD z JČS.....	49
4.2.2 Pořízení zboží od osoby neregistrované k dani z JČS.....	51
4.3 Pořízení zboží přes call-off sklad.....	51

4.4 Dodání zboží do JČS .....	52
4.4.1 Dodání zboží do JČS ORD.....	53
4.4.2 Dodání zboží do JČS ONRD.....	53
4.5 Dodání zboží přes call-off stock.....	55
4.6 Obchodování v rámci třístranného obchodu .....	56
4.7 Shrnutí a zjištění dopadu reformy při obchodování se zbožím v rámci EU .....	59
5 Závěr.....	62
Seznam použité literatury .....	63
Seznam zkratek .....	67
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

# 1 Úvod

Systém daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) byl poprvé v České Republice (dále jen „ČR“) zaveden k 1. 1. 1993. Patří mezi nejvýznamnější a nejsložitější daň české daňové soustavy a tvoří tak největší část příjmu do státního rozpočtu, jelikož je obsažena v ceně většiny zboží a služeb.

Nejvýznamnějším obdobím ČR byl vstup do Evropské unie (dále jen „EU“), tj. 1. května 2004, kdy začal platit zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) a systém DPH, který se uplatňuje ve všech státech EU, se musel přizpůsobit dle právní úpravy Evropského společenství. V současné době je základním předpisem upravující oblast DPH směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o společném systému DPH“) a prováděcí nařízení k této směrnici, která již byla také mnohokrát novelizována.

Současný systém DPH není optimální, neboť se v něm nacházejí mezery, díky nimž dochází k podvodům a dochází ke značným vysokým nedoplatkům, byť se na nich podílejí jen částečně. Evropská komise k 7. 4. 2016 představila tzv. „akční plán“, který bojuje proti daňovým podvodům v oblasti DPH. Komise tedy postupně navrhuje opatření, které by měly vést k zavedení definitivního evropského systému DPH. Tento systém by měl být postaven na tzv. principu země určení a příjem z DPH bude mít země spotřeby. Hlavní změna, která by měla nastat v novém režimu je odvod daně přes tzv. „One stop Shop“, tzv. každý dodavatel by odváděl daň ve svém státě a finanční úřady by následně vybranou daň odváděly do státu, kam kde bylo zboží dodáno.

Cílem diplomové práce je charakterizovat DPH v České daňové soustavě se zaměřením na problematiku při obchodování se zbožím v rámci EU a vysvětlit princip reálných daňových úniků, které v této souvislosti mohou nastat, a různá opatření vlády k jejich zamezení, provést analýzu a doporučit návrhy možného řešení těchto vzniklých problémových situací a poskytnout daňovým subjektům návod, jak správně postupovat při plnění jejich daňové povinností vyplývající ze zákona o DPH v aktuálním znění a vyhnout se různým postihům ze strany finanční správy či ověřit zda dochází k plnění daňových povinností svých obchodních partnerů a zhodnotit dopady potenciálních legislativních změn na vybranou obchodní společnost v praktické části diplomové práce.

Problematika daňových úniků je aktuálním tématem nejen dnešní doby, ale od samého počátku aplikace daní, a to jak v České republice, tak v celém světě.

Hlavní příčiny jsou v nedokonalém daňovém systému a vytvořených daňových předpisech. Cílem daňových poplatníků je především minimalizovat svojí daňovou povinnost,

včetně hledání různých možností, jak využít nedostatky vyplývající z daňové legislativy a dosáhnout co nejvyšších úspor na daních. Tato práce se tedy snaží poukázat na různé nedostatky z oblasti daňových úniků a jaký na ně mají dopad subjekty DPH včetně vlastních návrhů na jejich řešení.

Diplomová práce se skládá z úvodu, po němž následuje druhá teoretická část práce zaměřená na popis DPH a její postavení v daňové soustavě ČR po vstupu do EU. Třetí část teorie je zaměřená na oblast obchodování se zbožím a službami v rámci EU, které jsou proloženy praktickými příklady pro snazší pochopení dané problematiky. Čtvrtá část je zaměřena na možné dopady změn v oblasti DPH na vybranou obchodní společnost, shrnutí a zjištění dopadu reformy při obchodování se zbožím v rámci EU. Závěr je zaměřený na vyhodnocení celé diplomové práce.

Při zpracování diplomové práce byly využity metody komparace, deskripce, analýzy a syntézy.



## **2 Postavení daně z přidané hodnoty v daňové soustavě České republiky po vstupu do Evropské unie**

Kapitola je zaměřená na současný daňový systém v České republice a dále na harmonizaci DPH v Evropské unii. Pojmy jako harmonizace a DPH jsou blíže popsány v následujících kapitolách. V závěru kapitoly jsou vysvětleny pojmy reforma k DPH a akční plán, který souvisí právě s bojem proti daňovým únikům. Poslední část kapitoly je věnována karuselovým podvodům.

### **2.1 Daňová soustava České republiky**

Daňový systém ČR představuje souhrn všech daní, které se na daném území vybírají. Je tvořeny jednotlivými daněmi, které se rozdělují na přímé a nepřímé daně. Přímé daně lze definovat jako daně, u nichž lze jednoznačně definovat osobu, (resp. daňový subjekt), která tuto daň bude platit. Platí se tedy přímo z jeho příjmů či jeho majetku a tato osoba tedy zároveň představuje i poplatníka této daně. Struktura přímých daní se dělí na majetkové a důchodové. Důchodové daně v ČR tvoří daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob. Majetkové oproti tomu zahrnují daň z nabytí nemovitých věcí, daň z nemovitých věcí a daň silniční. K těmto daním se zahrnuje ještě daň z hazardních her.

Oproti tomu nepřímé daně lze definovat jako daně u nichž nelze jednoznačně určit osobu, která jí zaplatí. Subjekt ji totiž neplatí přímo ze svého důchodu, jak je to u daní přímých, ale tuto povinnost přenáší na někoho jiného. A proto lze pouze určit osobu, která tuto daň odvádí státu, tedy plátce daně. Jejich skutečná výše bývá skrytá až v koncových cenách výrobků a služeb. Strukturu nepřímých daní tvoří tedy daně univerzální, respektive DPH, selektivní (spotřební) a daně energetické (ekologické). Selektivní daně zahrnují daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků, daň ze zahřívání tabákových výrobků a daň ze surového tabáku. Energetické daně zahrnují daň z elektřiny, daň z pevných paliv a daň ze zemního plynu a některých dalších plynů.

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské Unie k 1. 5. 2004, byla ČR nucena upravit některé zákony, které právě vyplývají z právní úpravy EU, a jsou platné ve všech ostatních členských státech Evropské unie. EU se ve snaze vytvoření jednotného vnitřního trhu snaží tedy harmonizovat systém nepřímých daní. Systém přímých daní bývá harmonizován pouze v omezené míře a mohou být tak ponechány v kompetenci jednotlivých členských států. To znamená, že členské státy mohou vydávat vlastní právní předpisy, ale pouze tam, kde neexistuje společná evropská úprava. Jde tedy o daňovou legislativu spadající do tzv. sdílených kompetencí, nicméně konečné rozhodnutí o změnách v oblasti daňové legislativy musí být schváleno jednomyslně.

Nicméně u DPH včetně spotřebních daních se členské státy dohodly na harmonizaci a stanovení jejich minimální výše, a to z důvodů, aby předcházely možnému narušování hospodářské soutěže.

## **2.2 Charakteristika a harmonizace daně z přidané hodnoty**

Poprvé byla DPH zavedena v roce 1954 ve Francii a lze tedy říct, že se jedná o poměrně mladou daň. V roce 1967 se jednotlivé členské státy tehdejšího Evropského hospodářského společenství mezi sebou dohodly na tehdejším nahrazení systému nazývaného jako daň z obratu na systém DPH. První směrnici, která tuto daň upravovala byla směrnice 67/227/EEC ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

Za největší pozitiva DPH se považuje její neutralita a její výnosnost do státního rozpočtu. Lze tedy říct, že patří mezi ty daně, která právě tvoří nejvyšší položku státního rozpočtu. Další pozitivum tkví v její transparentnosti a použitelnost v mezinárodním obchodě či snaha o zajištění větší odolnosti vůči daňovým únikům. Mezi její negativita patří její obrovská administrativní náročnost.

Podstatou DPH je zdanění tzv. její přidané hodnoty, tj. hodnoty, kterou si plátce daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží a stává se součástí nového výrobku. Jde v podstatě o hodnotu, kterou si splátce daně na základě své činnosti přidává k hodnotě svých nakoupených meziproduktů. Do přidané hodnoty patří tedy: zisk, vyplácené mzdy, renty, úroky a různé náklady jako jsou například náklady na balení, na přepravu či pojistné a mnoho dalších položek (Široký, 2008).

Po roce 1989 bylo rozhodnuto o vytvoření nové daňové soustavy, která v České republice vstoupila v platnost k 1. 1. 1993. Cílem této reformy bylo nahrazení dosavadní daně z obratu na DPH. Tato daň se zaváděla ve většině evropských zemí a česká daňová soustava se měla přiblížit k daňovým soustavám ostatních vyspělých států Evropského společenství. Nicméně před touto reformou docházelo v průběhu několika let k různým změnám, jejichž snahou bylo zmírnění počtu a výše sazeb u daně z obratu (Široký, 2008).

DPH se uplatňuje na veškeré dodávky zboží a služeb v rámci všech členských států EU a jelikož tato daň patří mezi nejnáročnější daně co se týče její harmonizace, je velice obtížné ji sjednotit, a proto sjednocování pomocí směrnic probíhá velmi pomalu. Problémem je fakt, že každý stát v rámci EU má svůj systém, a proto harmonizace této daně je poměrně vysoká, a také dochází k častým změnám a shodě o tom, kam by se daň měla ubírat.

Cílem celého harmonizačního systému je tedy nastavit jednotný systém, a to takový systém, který by byl v souladu s daňovými systémy mezi jednotlivými členskými státy (Schenk, 2015).

Celý tento proces probíhá na základě platné smlouvy Evropského společenství nazývané jako „Smlouva o fungování Evropské Unie“. I když pravidla, jakým způsobem dochází k vyměření této daně a jejího následného vybírání jsou v kompetenci jednotlivých států, avšak článek 113 říká: *„Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.“*

Celý princip harmonizace společného systému DPH je založený na určitých zásadách. Jednou z těchto zásad je zásada neutrality a odstranění diskriminace v rámci vývozu a dovozu zboží mezi členskými státy, ale i mezi nečlenskými státy. článek 110 smlouvy o fungování EU je zaměřený právě na požadavek daňové neutrality, a klade na ní velký důraz. Článek říká, že členské státy nesmí podrobit výrobky přímo či nepřímo z jiných členských států jakémukoliv vyššímu vnitrostátnímu zdanění, než je tomu tak přímo nebo nepřímo na podobné výrobky v tuzemsku a také na výrobky u nichž by se poskytovala ochrana výrobků nepřímou cestou. Jednoduše řečeno tento článek vysvětluje, že jednotlivým členským státům je zakázáno daňově znevýhodňovat výrobky z jiných členských (Široký, 2018).

První směrnici ze dne 11. 4. 1967 dle nařízení Rady EU byla směrnice 67/227/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Tato směrnice se týkala především daně z obratu a nařizovala členským státům, aby dosavadní systém z daní obratu nahradily společným systémem DPH (Schenk, 2015).

Směrnice definovala DPH jako všeobecnou obratovou daň ze spotřeby, která byla stanovena procentem z prodejní ceny. Cílem Rady bylo také zavést DPH ve všech členských státech. Účinnosti nabyla dnem k 1. 1. 1970.

Druhou směrnicí, také ze dne 11. 4. 1967, byla směrnice 67/228/EHS. Tato směrnice definovala předmět DPH jako prodej zboží či poskytnutí služeb, a to na území daného členského státu osobou povinnou k dani. Vymezovala hlavní pravidla pro používání společného systému DPH a formulovala základní pojmy jako místo zdanitelného plnění, dodání zboží či poskytnutí služby, osoba podléhající dani, území státu apod. Tato směrnice také umožňovala nadále členským státům zavedení různých sazeb DPH a opravňovala je k přijetí určitých ustanovení, a to v boji proti daňovým podvodům (Horčíčáková, 2015).

Cíle, jež jsou uvedené v prvních dvou směrnicích nedokázaly naplnit do daného data konkrétní státy. Jednalo se zejména o Itálii a Belgii. Belgie nedokázala tyto podmínky naplnit z konjunkturálních a rozpočtových důvodů, kdežto Itálie kvůli zpoždění díky probíhajícím

parlamentním procedurám, které se týkaly všeobecné daňové reformy. S ohledem tedy na tyto politické podmínky, umožňovaly pomoci třetí směrnice 9/463/EHS, čtvrté směrnice 71/401/EHS a páté směrnice 72/250/EHS těmto státům prodloužit časový limit pro zavedení DPH, a to konkrétně do 1. 1. 1972 (Nerudová,2014).

Přelomovou směrnicí, ze které vychází současný systém DPH, je šestá směrnice 77/388/EHS, a to ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkající se dani z obratu-Společný systém DPH: jednotný základ daně, která nahradila směrnicí 67/228/EHS. Jejím záměrem bylo zdokonalit harmonizaci v oblasti národních úprav DPH, zrušení zdaňování dovozů a realizace financování ES, a to z vlastních zdrojů včetně odvodů národních výnosů z DPH. Směrnice byla dosti zásadní, neboť měla 32 novelizací a zrušena byla k 31. 12. 2006. Její obsah byl začleněn do následující směrnice 2006/112/ES (Horčíčáková,2015).

Záměrem této směrnice je vytvoření vnitřního trhu. Aby bylo možné dosáhnout toho cíle, je nutné, aby jednotlivé členské státy uplatňovaly právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží či služeb. Proto je dle této směrnice nezbytné, aby bylo dosaženo harmonizace právních předpisů v oblasti z daních obratu za pomoci systému DPH s jejichž pomoci budou vyloučeny jisté faktory, které narušují podmínky hospodářské soutěže (Benda, Tomíček,2019).

Jednou z dalších významných dokumentů se považuje směrnice 91/680/EHS, která zrušila daňové hranice uvnitř ES. Druhá významná směrnice 92/77/EHS zase stanovila minimální sazbu DPH. Za základní model se považuje model se dvěma druhy daňových sazeb, a to základní sazba daně a snížená sazba daně.

Za další významnou směrnicí se považuje směrnice 2008/117/EC ze dne 16. prosince 2008, za účelem v boji proti daňovým únikům spojené s plněními uvnitř Společenství. Daňové úniky v současnosti významně ovlivňují daňové příjmy členských států a narušují tak hospodářskou činnost tím, že dochází ke vzniku tzv. neoprávněných toků mezi zbožím a uvádějí je na trh za velmi nízké ceny. Jednou z těchto příčin daňových úniku je fakt, že existuje mezera mezi výměnou informací v rámci dodání zboží v ES stanovená směrnicí Rady 2006/112/ES. Jednou z překážek, která brání účinnému používání těchto informací proti daňovým podvodům je především delší prodleva mezi uskutečněním zdanitelného plnění a odpovídající výměnou informací v rámci systému výměny informací o DPH. Je třeba aby konkrétní správní orgán v daném členském státě, ve kterém vznikla daňová povinnost, získala informace o dodávaném zboží uvnitř ES, a to ve lhůtě nepřekračující jeden měsíc. Tedy aby docházelo k účinnému boji proti daňovým únikům je třeba využít tzv. křížovou kontrolu

informací, a to bude zajištěno v případě, že plnění uvnitř Společenství přizná dodavatel ve stejném daňovém období jako kupující či příjemce zboží. Směrnice se tedy zaměřuje především na specifické podmínky pro podávání souhrnného hlášení.

Další významnou směrnicí v boji proti daňovým únikům spojené s dovozem zboží byla vydaná směrnice 2009/69/EC ze dne 25. června 2009. Dle směrnice je dovoz zboží osvobozen jen tehdy, pokud na něj následuje dodání či přemístění daného zboží osobě povinné k dani (dále jen „OPD“) do jiného členského státu. Tyto podmínky si stanovují členské státy. V praxi však dochází mezi obchodníky v uplatňování těchto rozdílů, aby se vyhnuli odvodu a následného zaplacení DPH za toto dovezené zboží. Aby se tedy předešlo tohoto využívání, bylo nezbytné zavést konkrétní minimální podmínky pro osvobození daně v případě dovozu zboží (Benda, Tomíček, 2019).

V souvislosti s pokračováním v boji proti daňovým únikům byla vydaná směrnice 2010/23/EU ze dne 16. 3. 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, a s její pomocí mohou členské státy používat systém přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb spojené s vysokým rizikem podvodů například v souvislosti předáváním povolenek na emise skleníkových plynů v rámci 3. článku směrnice 2003/87/ES a další jednotky. Jde tedy o princip, kdy se odvod daně přesouvá na osobu, která je příjemcem plnění (Benda, Tomíček, 2019).

Další novelizace proběhla v roce 2008 týkající se místa poskytnutí služeb. Novelizace proběhla na základě směrnice 2008/8/ES, a to ze dne 12. 2. 2008. Tato směrnice měnila místo poskytnutí služeb postupně. Další významné změny proběhly například k 1.1. 2010, 1. 1. 2011, 1. 1. 2013 a 1. 1. 2015. Jelikož Rada a Evropská komise bojuje proti daňovým únikům docházelo s touto souvislostí k několika novelizacím týkající se především rizikových plnění uvnitř Společenství.

Za další novelizaci směrnice 2006/112/ES lze považovat období roku 2009, kdy bylo mezi členskými státy dosaženo v rámci vyjednávání dohody o rozšíření v oblasti zboží a služeb u nichž lze uplatnit sníženou sazbu daně. K 5. 5. 2009 byla tedy přijata směrnice 2009/47/ES, pokud jde o snížení sazby DPH a účinnosti nabyla k 1. 6. 2009. Byla přijata v době kdy v České republice probíhalo předsednictví a umožňuje uplatnění snížené sazby daně například u stravovacích služeb. Česká republika tuto možnost využila od 1. 12. 2016. Do této doby byly v první snížené sazbě pouze ubytovací služby (včetně snídaní ubytovaných hostů jako součást tzv. vedlejšího plnění). Souhrn těchto položek lze vyčíst z přílohy č. 2 ZDPH. Tato novelizace do přeražení do první snížené sazby daně se týkala především stravovacích služeb. V základní

sazbě tedy nadále zůstaly dodání alkoholických nápojů či tabákových výrobků a dalšího doplňkového sortimentu a dosud zůstává jako dodání zboží, nikoli však službou.

Směrnice 2009/162/EU ze dne 22. 12. 2009 se mění některá ustanovení ke směrnici 2006/112/ES o společném systému DPH s účinností k 1. 1. 2011. Jednalo se například o zavedení nových pravidel zajišťujících tzv. „spravedlivý“ systém odpočtů daně včetně opravného systému zohledňujícího změny v užívání daného majetku pro podnikatelské a nepodnikatelské účely.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 upravující pravidla fakturace byla drobně opravena dne 22. července 2010. V ČR se směrnice uplatňuje od 1. 1. 2013. Kromě toho se také zabývá, jak vystavováním a uchováváním dokladů, tak zrovnoprávněním dokladů, a to jak v listinné podobě, tak v elektronické podobě. Dále definuje věrohodnost původu daňového dokladu nebo jeho obsah apod (Benda,2019).

Další je směrnice 2013/42/EU ze dne 22. července 2013, pokud jde o mechanismus v oblasti rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH. Směrnice se týká naléhavých případů, kdy členský stát může určit osobu povinnou k dani pořizovatele zboží nebo služby, respektive umožňuje členským státům uplatnit režim přenesení daňové povinnosti za pomoci tzv. rychlé reakce. Jenže stát, který by tento mechanismus proti podvodům chtěl zavést, musel by předložit komisi formulář ve kterém uvádí dané odvětví kterého se změna týká, a také důvod jako je například původ či rozsah podvodů. Tedy pro zavedení tohoto systému je nutný souhlas komise. V ČR by tento mechanismus mohla vláda uplatnit dle § 92g zákona o DPH, což ale nevyužila, a to s omezením až do konce roku 2018 (Horčíčáková,2015).

Další směrnice je směrnice 2013/43/EU ze dne 22. července 2013 pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů. Tato směrnice umožňuje uplatnit režim přenesení daňové povinnosti u vybraných zboží a služeb. V České republice je tento režim upraven pomocí § 92f zákona o DPH (Horčíčáková,2015).

K 6. listopadu 2018 byla přijatá směrnice 2018/1695 pokud jde o dobu použití volitelného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů a mechanismu rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH prodloužila možné použití 2 předchozích směrnic 2013/42 EU a 2013/43/EU až do 30. června 2022 (Benda, Tomíček,2019).

Směrnici 2018/1909 se mění prováděcí nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o výměnu informací pro účely kontroly správného uplatňování režimu call-off stock a také zavádí směrnice Rady 2018/1910, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému



DPH pro obchod mezi členskými státy, a to s účinností od 1. 1. 2020. Jedná se zejména o harmonizaci pravidel pro přeshraniční sklady zboží (typu call-off stock), harmonizaci pravidel pro přiřazení přepravy u transakcí v řetězových obchodech a dodatečné hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu (dále jen „JČS“), zejména podmínka DIČ pořizovatele, viz třetí kapitola této diplomové práce (Benda,2019).

Směrnici 2018/1912 se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o některá osvobození od daně pro plnění uvnitř Společenství. Toto nařízení je účinné k 1. 1. 2020 a nařízení specifikuje okolnosti (existence určitých dokumentů), ze kterých lze zboží pokládat za odeslané či přepravené z členského státu dodání. Jde o vyvratitelné domněnky, tj. správce daně je může vyvrátit (Benda, Tomíček,2019).

### **2.3 Směrnice Rady 2006/112/ES do ZDPH**

V současné době základním právním předpisem upravující oblast DPH je směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH. Směrnice nabyla účinnosti k 1. 1. 2007 a nahradila tak šestou směrnicí 77/388/EHS z roku 1977 jako základní předpis upravující oblast uplatňování DPH mezi členskými státy. Prováděcím předpisem k této směrnici je prováděcí nařízení Rady č. 282/2011 ze dne 15. 3. 2011 s jejíž pomocí se stanoví prováděcí opatření (Benda, Tomíček,2019).

Směrnice byla zveřejněna v Úředním věstníku Evropské unie a to 11. 12. 2006, a lze ji zde také nalézt i v českém verzi, který je přístupný pouze přes portál Evropské komise pod číslem L347. Pro základní orientaci v této směrnici je pro plátce daně potřebná, jelikož její přímé aplikace lze využít v případech, kdy zákon o DPH je v rozporu s touto směrnicí a postup podle ní je pro plátce výhodnější než dle zákona o DPH.

Do jednotlivých hlav a kapitol této směrnice byly začleněny ustanovení upravující oblast intrakomunitárních dodávek zboží, dovozu a vývozu zboží včetně přeshraničních služeb.

Směrnice znamená, že jednotlivé členské státy jsou povinny upravit svojí vnitrostátní úpravu DPH, a to v mezích této směrnice. Oblast DPH je velice složitou a harmonizovanou daní, a proto jednotlivé členské státy nemají tak velkou možnost upravit si tuto daň, tak aby se odchylovala od ostatních členských států. V případě, že je národní legislativa v rozporu s touto směrnicí, může si konkrétní subjekt vybrat, jestli bude postupovat podle směrnice nebo národní legislativy, respektive dle českého zákona o DPH. V případě nejednoznačnosti národní legislativy, která by upravovala konkrétní věc odchylně, než upravuje směrnice je nutné, aby se daný problém posuzoval dle směrnice (Schenk,2015).

Je také důležité podotknout, že tato směrnice nepřinášela v oblasti DPH významné změny. Směrnice přepracovává šestou směrnicí po několika jejích změn, a oproti ní je

publikovaná i v konsolidované verzi, tzv. zahrnuje všechny příslušné změny. Od jejího účinku u ní dochází k mnoha novelizacím. Poslední konsolidované znění této směrnice, jenž obsahuje významné změny, bylo zveřejněno k 1. 1. 2020.

Od 1. 1. 2019 došlo k novým změnám směrnice včetně prováděcího nařízení. Tyto změny byly zpracovány do českého zákona o DPH, a proto na ně reaguje novela zákona o DPH k roku 2019. Směrnice se týká především směrnicemi 2016/1065 ze dne 27. 6. 2016 pokud jde o zacházení s poukazy, a v České republice nabyly účinnosti k 27. březnu 2019. K zásadní změně došlo u tzv. jednoúčelových poukazů, a to v situaci, kdy jsou vystavovány poskytovatelem služby daného plnění. Změny o poukazech by neměly vyvolat žádnou změnu, jak se v oblasti DPH zachází s jízdenkami, letenkami vstupenkami do kin či muzeí a poštovními známkami apod. Aby bylo jasné stanoveno, co se pro účely DPH rozumí poukazem, je nutno vymezit a rozlišit jejich základní znaky.

Pro účely DPH se dle této směrnice poukazem rozumí listina, se kterou je spojena povinnost ji přijmout jako protiplnění či část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby a musí být na ní uvedeny nebo v jejíž související dokumentaci, včetně podmínek pro její použití, zboží, které má být dodáno nebo služba, která má být poskytnutá či totožnost osoby, jenž má uskutečnit dodání zboží či poskytnutí služby.

Jednoúčelovým poukazem se pro účely DPH rozumí takový poukaz, jenž je splatný v okamžiku jeho vydání a dodání zboží nebo poskytnutí služby. Víceúčelovým poukazem je zase takový typ poukazu, který je jiný než jednoúčelový.

Další změna proběhla směrnicí Rady 2017/2455 ze dne 5. 12. 2017, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a směrnice 2009/132/ES, pokud jde o určité povinnosti týkající se oblasti DPH v rámci poskytování služeb a prodeji zboží na dálku. Změny v rámci poskytování služeb lze použít již od roku 2019. Změny v rámci prodeje zboží na dálku by mohly být použité od roku 2021.

K 16. 1. 2019 také vstoupila v platnost novelizace směrnice Rady 2018/2057 ze dne 20. 12. 2018, pokud jde o dočasné používání všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání zboží a poskytnutí služeb nad určitou prahovou hodnotu, a to ve výši 17 500 EUR (což je přibližně 450 000 Kč). Opatření je platné od 1. 1. 2020 do 30. 6. 2022. Zavedení do české legislativy se předpokládá k 1. 7. 2020.

## **2.4 Akční plán**

Evropská komise přednesla Evropskému Parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru COM (2016)148 dne 7. 4. 2016 návrh na změnu v oblasti



DPH a jde tedy o tzv. akční plán v oblasti DPH pod názvem „Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí“. Jak uvádí Široký (2018, s. 179).

Zavedením jednotného evropského prostoru DPH může přispět ke spravedlivějšímu a hlubšímu vnitřnímu trhu a může tak vést k lepší zaměstnanosti, růstu či odstranění překážek narušující hospodářskou soutěž.

Pokud by došlo k odstranění překážek narušující hospodářskou soutěž a zároveň, která tak brání i volnému pohybu zboží, došlo by k usnadnění obchodu na jednotném trhu. DPH je jeden z nejvýznamnějších a rostoucích zdrojů příjmu v EU. V roce 2014 příjmy z této oblasti tvořily téměř 1 bilion EUR, což odpovídá 7 % HDP EU. Mezi další významné vlastní zdroje EU tvoří spotřební daň se širokým základem, a představuje tak jednu z nejvíce prorůstových forem zdanění.

Jelikož dochází k růstu globální, digitální a mobilní ekonomiky, systém DPH se nedokázal k tomuto růstu přizpůsobit, a proto tento současný systém měl být původně pouze přechodný. S rostoucím počtem podniků, které vyvíjejí přeshraniční obchody a rozšiřují se, otvírají tak možnost k různým příležitostem k vytváření daňových podvodů.

DPH je tedy nutno modernizovat a tzv. „restartovat“. Jenže dosažení tohoto cíle nebude tak snadné, jelikož současný systém je obtížné reformovat do nové podoby a závisí také na jednomyslnosti všech členských států EU, což představuje závažný problém.

Cílem akčního plánu je tedy stanovit jisté kroky, které jsou zapotřebí k vytvoření jednotného evropského prostoru a stanovit okamžitá opatření k řešení výpadku příjmů z DPH a přizpůsobit systém DPH moderní a digitální ekonomice a potřebám malých a středních podniků. Akční plán stanoví jasné kroky k zavedení konečného systému DPH a jednotné sazby DPH. Je důležité tedy uplatnit především politické vedení, které vedou k překonání překážek, které v minulosti bránily k přijetí nových návrhů, jež jsou za potřebí k boji proti daňovým podvodům a odstranění administrativních překážek a snížení regulačních nákladů s cílem zjednodušit evropským podnikům život (Evropská komise, 2016).

Komise dále ve sdělení COM (2016)148 uvádí návrh na přijetí opatření k odstranění překážek, kde DPH klade elektronickému obchodování na jednotném trhu a připravuje komplexní balíček zjednodušení jak pro malé, tak pro střední podniky, a také prosazuje zlepšení komunikace mezi zeměmi EU i se třetími zeměmi. Ve sdělení se také komise zaměřuje na dočasný mechanismus přenesení daňové povinnosti („reverse charge“), který nepovažuje za lék proti daňovým podvodům. (Široký 2018)

Sdělení COM (2016)148 se také zaměřuje na část nazývanou tzv. „směrem k politice modernizovaných sazeb“, ve kterém se snaží vysvětlit, jakým způsobem se v minulosti

normotvůrci snažili uplatnit standartní pravidlo základní sazby u DPH na veškeré zdanitelné dodání zboží a poskytování služeb a stanovit tak minimální sazbu DPH ve výši 15 %. Povolili 2 snížené sazby daně. Jednu ve výši 5 % a více, které se omezily na určité zboží a služby, a uvádí se ve směrnici 2006/112/ES. Nicméně v určitých členských státech je povolena řada snížených sazeb, včetně sazeb nižších než 5 % (Široký 2018).

Tyto pravidla však ovšem nezohledňovaly technologický a ekonomický vývoj, jako je tomu například u elektronických knih a elektronických verzí novin, které již mohou využívat sníženou sazbu daně platnou pro papírové verze publikací. Tato otázka se bude řešit v rámci v souvislosti se strategií pro jednotný digitální trh. V současné době jsou tyto pravidla sjednocena v ZDPH.

Komise také uvádí 2 možnosti jakým způsobem určit hodnoty sazeb DPH v budoucnosti. Jako první možnost uvádí tzv. „Rozšíření a pravidelný přezkum seznamu zboží a služeb způsobilých pro snížené sazby“, kde by byla minimální sazba DPH ve výši 15 % zachována. Seznam zboží a služeb, které mohou využívat sníženou sazbu byl přezkoumán v souvislosti s přechodem na konečný systém a následně byl podroben přezkumu v pravidelných intervalech, zejména s přihlédnutím k politickým prioritám. Členské státy by měly možnost Komisi EU předložit jisté změny potřebné k úpravám, a Komise by tak za podpory členských států analyzovala, zda tyto názory představují jisté riziko, a to z hlediska fungování jednotného trhu nebo z hlediska narušování hospodářské soutěže, a svá zjištění by před provedením jakékoliv změny oznámila. Na základě této možnosti by byly zachovány veškeré existující snížené sazby platné v současné době, včetně odchylek používané v členských státech, a bylo by možné je zařadit na seznam volitelných snížených sazeb, jež všechny členské státy mají k dispozici, a tím by bylo zajištěno rovné zacházení.

Druhou z možností, tedy tzv. „Zrušení sazeb“, kterou komise uvádí, by bylo jako nejambicióznějším přístupem, a to i v souvislosti s udělováním širší pravomoci členským státům při stanovení sazeb zrušení seznamu a přiznání větší míry svobody, v případě že jde o počet snížených sazeb a jejich výši. Členské státy by sice i tak byly omezovány právními předpisy EU týkajícími se například jednotného trhu, rámcem správy ekonomických záležitostí EU či hospodářské soutěže, ale tato možnost by však vyžadovala zavedení ochranných opatření zamezující nekalou daňovou soutěž v rámci jednotného trhu a zaručila by právní jistotu, a snížila náklady na dodržování předpisů. Volnost v oblasti stanovení sazeb by byla doprovázena řadou základních pravidel, jež by vymezila rámec příkladů, v nichž lze uplatnit snížené sazby.

## 2.5 Reforma DPH v rámci obchodování v EU

Evropská komise v roce 2018 předložila návrh na změnu směrnice Rady 2006/112/ES ve smyslu, jak by měl vypadat konečný (definitivní) systém DPH. Současný systém DPH, který je nastavený u přeshraničních obchodů se zbožím v rámci EU je pouze nazývaný jako přechodný režim. Jednou z hlavních příčin pro zavedení konečného systému DPH u přeshraničních obchodů jsou obrovské ztráty z příjmů členských států, které jsou způsobeny díky daňovým podvodům (Hrůšová, 2018).

Cílem Evropské komise je vytvoření takového konečného systému DPH pro dodání zboží uvnitř EU, který bude tak silný a odolný proti daňovým podvodům, a zároveň tak bude jednodušší z hlediska administrativní zátěže pro malé a střední podniky. Respektive jde o změnu v tom smyslu, že zboží, ke kterému dochází při prodeji v rámci EU bylo zdaňováno stejným způsobem jako při vnitrostátním dodáním, neboť v současnosti je tento způsob obchodování se zbožím osvobozen od DPH. Co se týče administrativní zátěže, myslí se tím především zjednodušení pravidel v rámci fakturace při vystavování faktur u přeshraničního obchodování. Podniky tak nebudou muset sestavovat seznam přeshraničních transakcí, respektive souhrnné hlášení pro jejich daňový úřad.

V současnosti u přeshraničních transakcí při dodávání zboží v rámci B2B, resp. dodání zboží osobě registrované v jiném členském státě plnění se skládá ze dvou transakcí. První, že dodání zboží je osvobozeno od DPH v dané zemi, kde přeprava začíná a v členském státě, kde přeprava končí představuje zdanitelné plnění. V navrhovaném systému má dojít ke zrušení těchto dvou transakcí a mělo by platit, že dodání zboží v rámci EU bude zdaněno jako jediná transakce, a to ve členském státě, kde přeprava tohoto zboží končí (Bulletin, 2018).

K zásadní změně má dojít i v rámci osob, které budou povinné odvést daň u přeshraničních dodání zboží. Týká se zpravidla u odběratelů dle jejich statusu. Základní pravidlo by mělo být stejné jako při dodání zboží v tuzemsku, tedy daň by měl povinnost odvést dodavatel. Pokud by však došlo k dodání zboží odběrateli, který by byl tzv. certifikovanou osobou povinnou k dani, povinnost odvést daň by se přesunula na tohoto odběratele. To znamená, že místem plnění u zboží je stanoveno dle § 7 ZDPH a tato dodávka zboží je osvobozená. Tyto navrhované změny má Evropská komise (dále jen „EK“) v úmyslu zavést jako první krok pouze na přechodné období, aby se tak snaže v budoucnu dosáhlo k přechodu ke konečnému systému DPH. Druhý krok by znamenalo zavést princip zdanění u poskytovatele plnění v rámci všech přeshraničních plnění v EU, a to včetně poskytování služeb (Bulletin, 2018).

Dalším cílem je tzv. větší soudržnost. Znamená to, že se přejde na zásadu tzv. „země určení“, neboli tzv. One Stop Shop dále jen „OSS“), což znamená, že konečné DPH se bude platit členskému státu konečného spotřebitele (transakce „B2C“), ale toto platí i pro komerční transakce „B2B, které nemají postavení Certifikované osoby povinné k dani, a to dle platné sazby tohoto členského státu. Znamená to, že by se tento režim neměl uplatňovat pouze pro odvod daně na výstupu, ale také v případě uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. EK tak předpokládá, že v rámci druhého kroku ke konečnému systému DPH bude tento režim jednoho správního místa zaveden u veškerých přeshraničních plnění v rámci EU (Bulletin,2018).

V praxi, kdyby český dodavatel dodával zboží například na Slovensko, musel by si nejdříve zjistit příslušnou platnou sazbu daně na Slovensku a fakturoval odběrateli se slovenskou daní. Tu by sdělil a odvedl českému finančnímu úřadu. Český FÚ by tuto daň převedl na účet slovenského FÚ. Pro účely prodeje elektronických služeb (patří zde např. poskytnutí programového vybavení či jeho aktualizace, poskytnutí obrázků, hudby či filmů nebo her atd.) je tento závazek již zaveden, ale to jen v případě, že místem plnění poskytované služby do členských států EU je místo bydliště zákazníka, která je osoba nepovinná k dani. Jedná se o tzv. „mini one stop shop“ (dále jen „MOSS“), který má usnadnit zdlouhavé povinnosti k registraci k DPH a podávat tak daňové přiznání a následně daň odvést v každém jednotlivém členském státě.

Znamená to tedy, že dodavatel se bude moc rozhodnout, jestli bude daň odvádět standartním způsobem, tedy, že se zaregistruje k DPH v daném členském státě, kde má povinnost odvést daň nebo bude odvádět daň do ostatních členských států dle jednoho elektronického portálu vedeného v jednom členském státě, kde se k tomuto režimu zaregistruje.

Za další cíl pro snížení administrativní zátěže je zavedení jednotného kontaktního místa. Podniky, které tedy budou provádět přeshraniční obchody v rámci EU bude usnadněna administrativní zátěž. Podnikatele tedy budou moci předkládat daňová prohlášení a provádět platby, a to prostřednictvím centralizovaného internetového portálu, a to v jejich jazyce a dle platných pravidel (Bulletin,2018).

Zde se ale nabízí otázka, zda tyto cíle jsou reálné a zda je vůbec možné, aby bylo dosaženo konsenzu mezi jednotlivými členskými státy.

## **2.6 Karuselový (kolotočový) podvod**

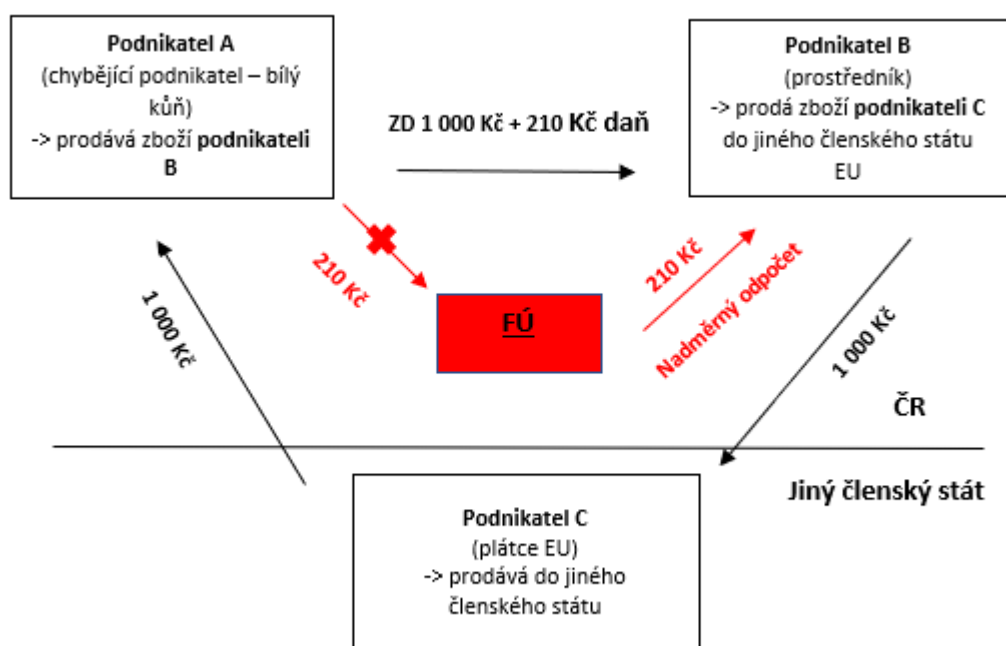
Mezi nejčastější daňové podvody, které vznikají v rámci obchodování se zbožím v EU patří karuselové podvody a řadí se do skupiny tzv. MTIC podvodů (missing trader intra-community frauds) (Šefčík, 2018).

Princip těchto podvodů je založen na přeshraničních plnění, nadměrných odpočtech a chybějícím obchodníkovi. Jde tedy o jednání, kdy v určitém uzavřeném okruhu subjektů, alespoň ze dvou zemí (může se vyskytovat i v rámci jedné země), přeprodává určité zboží s cílem získat nadměrný odpočet DPH.

Pro lepší pochopení karuselových podvodů je popsán následující případ, který je znázorněn v obrázku 2.1. Podnikatel A, který se nazývá jako chybějící obchodník neboli tzv. bílý kůň, si zakoupí v JČS EU zboží za 1 000 Kč bez DPH. Při pořízení tohoto zboží má povinnost přiznat daň v tuzemsku, ale zároveň má nárok na odpočet daně na vstupu ve stejné výši. Toto zboží následně prodá dalšímu podnikateli B, tzv. prostředník za stejnou cenu, tedy za 1 210 Kč. Tato částka představuje základ daně 1 000 Kč včetně DPH 210 Kč. Podnikateli A (bílý kůň) v tomto případě vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, a to ve výši 210 Kč. Jenže ten danou daň nepřizná nebo ji přizná, ale následně již nezaplatí správci daně a tento podnikatel tzv. “zmizí” z trhu. Na straně podnikatele B vzniká nárok na odpočet ve stejné výši, tedy 210 Kč. Následně Podnikatel B prodá zboží podnikateli C do JČS EU (v některých případech i původnímu vlastníkov) a to za cenu 1 000 Kč, a tím se nám celý koloběh uzavírá. Jelikož poslední podnikatel prodal zboží do JČS, je toto plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet, proto je zboží prodáno za cenu 1 000 Kč. U správce daně si tedy nárokuje nadměrný odpočet ve výši 210 Kč, který mu vznikl v důsledku nákupu zboží od podnikatele B. Jenže aby tento nadměrný odpočet byl spárován s dani na výstupu, musel by první podnikatel (bílý kůň) daň zaplatit, což však neudělá.

Pokud se v tomto případě správci daně nepodaří zjistit, že se jedná o podvod, musí tím pádem vrátku vyplatit, a stát tak v této chvíli bude v mínusu v částce 210 Kč. Pokud by se však jednalo o poctivý obchod, stát by v této chvíli nebyl ztrátový, ale jeho fiskální efekt by byl nulový.

**Obr. 2.1 Karuselový (kolotočový) podvod**



*Zdroj: vlastní zpracování*

Ve skutečnosti se do těchto podvodů zapojuje mnohem více plátců, mnohdy i desítky či stovky, kteří mezi sebou uskutečňují obchody. Mnohdy se jedná i o plátce, kteří mnohdy ani netuší, že se do těchto podvodů zapojují.

Významný nástrojem v boji proti karuselovým podvodům je kontrolní hlášení, pomocí nichž finanční správa získává údaje od dodavatelů a odběratelů zboží a v případě nespárovaných údajů dokáže finanční úřad zjistit nelegální obchod.

Tyto podvody se již začaly objevovat od roku 1993 a za jeho viníka se mnohdy považuje fakt, že dodání zboží do JČS je osvobozeno od daně, tedy osvobozená plnění uskutečněna v rámci jednotlivých členských států. Do konce tohoto roku 1992 bylo zboží fyzicky na hranicích zkontrolováno, zda skutečně opustilo danou zemi a vstoupilo do druhé země. Následně vrácena daň byla zaplácena. (Šefčík, 2018).

Tedy aby bylo prohloubeno jednotného vykazování a vedení statistiky u DPH v podobě s obchodováním se zbožím v rámci EU, byly zrušené tzv. daňové hranice mezi členskými státy EU. Intrakomunitární dodání zboží probíhá v rámci vnitřního „daňového“ území EU, a tak tyto dodávky nevyžadují celní kontroly. Ale jelikož oběh zboží v rámci EU není kontrolován celními úřady a není pod jeho dohledem, obchodní partneři, kteří uskutečňují mezi sebou obchody a organizují, je tak daňový režim pro kontrolu výběru daní o to dost administrativně komplikovanější. Samotný dodavatel, jenž prodává své zboží odběrateli si musí zjistit informace vůči povinnostem k DPH, a to, zda je jeho odběratel registrován k dani či nikoliv a

zda má vystavit daňový doklad s dani či bez daně. Ale pro snadnější obchodování v rámci EU a vzájemné kontroly bylo od roku 1993 povinně zavedeno dle nařízení Rady č. 218/92 a na základě dalších nařízení, jako je nařízení Rady č. 3330/91 daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ“), kontrolní systém VIES a datový systém Intrastat.

I když karuselové podvody jsou považovány za jedny z nejčastějších daňových podvodů, proti kterým se snaží Evropská komise bojovat, existuje mnoho dalších podvodů, proti kterým je třeba nastolit lepší opatření. Může se jednat například o vystavování fiktivních faktur, kdy má obchodní společnost vysokou daňovou povinnost, a tak si do účetnictví zařadí uměle vytvořenou fakturu, aby se ji následně zvýšila daň na vstupu a v důsledku toho se daňová povinnost sníží (Vonková, 2015).

Za další podvod, který lze považovat za nejjednodušší formu daňového úniku představuje tzv. nabídka služeb bez DPH. V tomto případě na jedné straně stojí plátce (dodavatel) a na straně druhé odběratel (občan), tedy neplátce daně. Celý případ stojí na tom, že plátce skutečně pro občana nějakou službu (např. oprava notebooku), a to bez vystavení daňového dokladu. Tuto službu tedy nezahrne do svého účetnictví, v daňovém přiznání úplatu za tuto službu nepřizná a daň neodvede.

Také může nastat situace, kdy si dodavatel (plátce), uplatní na vstupu základní sazbu DPH a na výstupu si pak uplatní sníženou sazbu DPH, místo základní. V této chvíli mu tak zpravidla vznikne nadměrný odpočet. Může jít o případ, kdy dodavatel dodá zákazníkovi např. kuchyňskou linku (musí uplatnit základní sazbu DPH), jenže na dokladu uvede, že je linka dodána s montáží, a tak uplatní na výstupu sníženou sazbu DPH. Mezi další případy pak patří například odpočet sazby u neplátce daně nebo prodej zboží na černém trhu a mnohé další (Vonková, 2015).

## **2.7 Současná opatření v boji proti daňovým únikům**

Tato podkapitola zahrnuje legislativní nástroje, které v současné době bojují proti daňovým únikům.

### **2.7.1 Režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku**

Jeden ze specifických režimů z oblasti DPH představuje režim přenesení daňové povinnosti (reverse charge), který slouží jako nástroj v boji proti daňovým únikům, jenž se týká především kolotočových podvodů.

Tento režim je v ZDPH upraven od 1. 4. 2011 a funguje na principu, že plátce daně, tedy koncový odběratel (příjemce), má povinnost přiznat a zaplatit daň, pro něhož bylo skutečně zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku. Dodavatel (prodejce) má zase povinnost vystavit daňový doklad, v němž, ale neuvádí DPH a doklad tedy vystaví v tomto



režimu do nějž uvede pouze text ve formě „daň odvede zákazník“. Příjemce plnění si rovněž uplatní nárok na odpočet daně na vstupu v souladu s § 72 ZDPH a následujícími.

V zákoně o DPH je režim přenesení daňové povinnosti upraven § 92a až § 92e. Okruh plnění, které spadají do toho režimu se neustále rozšiřuje, avšak lze jej rozdělit na trvalé použití tohoto režimu a dočasné použití. Do trvalého použití režimu přenesení daňové povinnosti spadá dodání zlata či dodání zboží dle přílohy č. 5 ZDPH, jako je například měděný či hliníkový odpad. Dále zde patří poskytnutí stavebních prací plátcí. Do dočasného režimu patří především dodání zboží či poskytnutí služeb dle přílohy č. 6 ZDPH, v případě, že to vláda stanoví nařízením jako je například převod povolenek na emise skleníkových plynů plátcí či poskytnutí telekomunikačních služeb.

Vláda dle § 92g ZDPH může stanovit režim rychlé reakce, pokud tedy Evropská komise, jenž bojuje proti náhlým a rozsáhlým daňovým podvodům potvrdila, že proti použití tohoto režimu při dodání zboží či poskytnutí služeb nemá námitky.

Jednoduše pokud plátce (dodavatel) dodá zboží, respektive uskuteční zdanitelné plnění pro druhého plátce, tedy příjemce plnění, povinnost přiznat daň by za normálních okolností měl dodavatel. Jenže ten by právě daň nepřiznal a neodvedl, přičemž na druhé straně příjemce zboží uplatnil nárok na odpočet daně. Výsledkem by bylo, že ČR by náhle zůstala v záporném zůstatku, a byť že stát tuto daň od dodavatele nevybral, musí ji zaplatit příjemci zboží. Proto je zaveden režim přenesení daňové povinnosti, který se snaží bojovat právě proti takovým podvodům. V případě tohoto režimu pak dodavatel poskytne příjemci plnění bez daně, s tím že uvede do daňového dokladu fakt, že daň odvede zákazník, tedy povinnost přiznat daň se přesune na příjemce zboží, který má povinnost si daň sám spočítat a přiznat, přičemž si uplatní celý nárok na odpočet daně. Příjemce, tak odpovídá za správnost vypočtené daně.

Aby tedy mohl být použitý tento režim, musí být splněny tři základní podmínky a to, že se tento režim uplatní pouze mezi plátcí daně v rámci ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

### **2.7.2 Zajišťovací příkaz**

Na základě § 167 daňového řádu má správce daně možnost využít tzv. zajišťovací příkaz, a to z důvodu, že má odůvodněnou obavu, že daň, u nichž dosud neuplynulo datum splatnosti, nebo daň dosud nebyla stanovená nebo, že v této době bude daň vybírána se značnými obtížemi. Správce daně by však měl zajišťovací příkaz použít jen v krajním případě, tedy pokud jde o zamezení proti daňovým únikům. Důsledky pro použití tohoto příkazu mohou být pro firmu likvidační (Sieberová, 2018).



### **2.7.3 Nespolehlivý plátc**

Za nespolehlivého plátce se dle § 106a ZDPH považuje taková osoba, která zvlášť závažným způsobem poruší povinnosti vyplývající ze vztahu ke správě daně. V tomto případě má správce daně nárok udělit plátcovi status nespolehlivého plátce.

Nespolehlivým plátcem se tedy může stát subjekt, který má alespoň za poslední 3 měsíce dluhy ve výši 10 mil. Kč nebo se účastní podezřelých obchodů či špatně vede daňové doklady a úřady mu udělily pokuty v minimální výši 500 tisíc korun. V případě že správce daně označí tyto subjekty za nespolehlivé plátce, uvede je do registru plátců DPH, kde je možné si tyto subjekty prověřit.

Plátc má nárok na odvolání se proti označení nespolehlivého plátce, a to do 15 ti dnů ode dne doručení rozhodnutí a má odkladný účinek. Povinnosti nespolehlivého plátce je fakt, že musí přejít ze čtvrtletního zdaňovacího období na měsíční. Nárok na zbavení se tohoto statusu vzniká až po prvním roce od rozhodnutí správce daně, jestliže neporušil po celý rok žádné povinnosti, které se týkají ke správě daně. Závažná porušení ke správě daně jsou definovaná v informaci GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátc) a souvisejících ustanovení.

### **2.7.4 Nespolehlivá osoba**

Od 1. července 2017 zavedl správce daně tzv. institut nespolehlivé osoby. Dle § 160a ZDPH se za nespolehlivou osobu považuje taková osoba, která zvlášť závažným způsobem poruší povinnosti týkající se ke správě daně a nejedná se o plátce daně. Správce daně tedy rozhodne, že se daná osoba stala nespolehlivou. Nespolehlivou osobou se také může stát identifikovaná osoba, která neplní povinnosti vyplývající ze zákona o DPH.

Pokud tak správce daně rozhodne, tato osoba má možnost se proti tomuto rozhodnutí odvolat do 15 ti dnů ode dne doručení rozhodnutí a toto rozhodnutí má odkladný účinek. Ale tento odkladný účinek smí správce daně vyloučit pouze z důvodů hodných zvláštního zřetele.

Pokud však dojde ke zrušení registrace nespolehlivého plátce DPH, stává se tato osoba k tomuto okamžiku nespolehlivou osobou. ale i opačně. Pokud by se zase nespolehlivá osoba stala plátcem daně, stává se automaticky k tomuto okamžiku nespolehlivým plátcem.

Tento institut správce daně se zpravidla zavedl z důvodů, kdy nespolehlivý plátc daně rušili registraci k DPH a status nespolehlivého plátce jim zanikl. Znovu se pak zaregistrovali jako plátci, ovšem již s čistým štítem. Dalším důvodem zavedení byl takový, že ze strany jak fyzické nebo právnické osoby dojde k zvlášť závažnému porušení určitých povinností vztahující se jak ke správě daně, tak i k ohrožení veřejného zájmu co se týče řádného výběru daně. Může se jednat i o situaci, kdy daná osoba byla pravomocně odsouzená za spáchání

trestného činu, které se týká například v krácení daní či poplatku, ale i jiných povinných plateb, případně byl na ní vydán zajišťovací příkaz, jenž neuhradila. Také v případě že vystavovala tzv. fiktivní doklady, tedy vystavila takový doklad za takové plnění, které v podstatě nikdy nenastalo. Účelem vystavení tohoto dokladu je právě krácení DPH.

### **2.7.5 Kontrolní hlášení**

Mezi dalším opatřením v boji proti daňovým únikům je tedy institut kontrolního hlášení, který správce daně zavedl k účinnosti k 1. lednu 2016. Kontrolní hlášení (dále jen „KH“) bylo zavedeno jako efektivní prostředek k odhalování daňových úniků či podvodů. Cílem KH je tedy získat veškeré informace o vybraných transakcích, které uskutečňují plátcí daně a identifikovat tak rizikové sdružení osob (viz kapitola 2.6 – Karuselový podvod), které neoprávněně nárokují finanční prostředky z veřejného rozpočtu.

Toto hlášení ale nenahrazuje daňové přiznání k DPH, a plátce je tedy povinen toto přiznání podávat. Princip KH vychází z toho, že plátcí vykazují v určité dané struktuře údaje o svých plněních, přičemž správce daně je pak porovnává a tzv. je „páruje“ z jednotlivých KH.

Povinnost podat KH má každý plátce, který uskutečnil plnění v tuzemsku nebo přijal přede dnem uskutečnění úplaty z níž má povinnost přiznat daň nebo plátce, který z plnění s místem plnění v tuzemsku přijal nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění daného plnění a uplatňuje tak nárok na odpočet daně.

Plátce, který je PO má povinnost podat KH za daný kalendářní měsíc a to do 25. dne následujícího měsíce po skončení kalendářního měsíce, za nějž podává KH. Pokud se jedná o fyzickou osobu, lhůta pro podání KH je stejná jako u lhůty pro podání daňového přiznání.

V případě, ale že plátce daně nepodá KH včas, je mu vyčíslená pokuta v různé výši. Tedy pokud podá dodatečné KH bez vyznání správce daně, pokuta činí 1 000 Kč. Pokud by však správce daně plátce vyzval, pokuta činí 10 000 Kč. V prvním roce je však pokuta promíjena.

Pokud však ale plátce nezareaguje na výzvu správce daně do 5 ti dnů ode dne, kdy byl vyzván k doplnění či potvrzení údajů, je mu vyčíslena pokuta ve výši 30 000 Kč. V případě, že plátce tak nejedná ani v náhradní lhůtě, pokuta bude ve výši 50 000 Kč.

Dle pokynu GFŘ D-29 je však možné, aby některé tyto pokuty byly prominuty, a to v případě, že se jedná o pozdní reakci do 5 následujících pracovních dní po uplynutí lhůty, kdy byl plátce vyzván k doplnění či potvrzení údajů, a to jen tehdy, kdy plátce potvrzuje správnost naposledy podaného KH nebo pokud opravdu plátcí nevznikla povinnost podat KH. Další možnosti prominutí pokuty dle tohoto pokynu v části II. 3. A je ospravedlnitelný důvod.

Také v souvislosti s mimořádnými opatřeními orgánu veřejné moci ČR byly v souvislosti se vznikem a rozšířením onemocnění COVID-19 vydán pokyn GFŘ D-44 v případě prominutí úroků z prodlení dle § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), úroku z posečkané částky dle § 157 odst. 2 daňového řádu a také pokuty za nepodání KH ve výši od 10 000 Kč do 50 000 Kč dle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH, a to za období od 1. 3. 2020 do 31. 7. 2020 a také pokuty za nepodání KH ve výši 1 000 Kč. Daňový subjekt tak může požádat dle pokynu GF5-D 21 o prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky a dle pokynu GFŘ-D 29 o prominutí pokuty za nepodání KH včas. Ospravedlnitelný důvod však pro prominutí těchto pokut v celkové výši či její části a úroků z prodlení je možný, pokud bude prokázána spojitost s onemocněním COVID-19 (Finanční správa, 2020).

#### **2.7.6 Souhrnné hlášení**

Vedle KH se za další opatření považuje souhrnné hlášení (dále jen „SH“), které správci daně poskytuje informace o plněních poskytnuté subjektům z JČS EU. Dle ZDPH § 102 je SH povinen podat plátce jenž dodal zboží z tuzemska do JČS, a to osobě registrované k dani v JČS nebo tam přemístil obchodní majetek a daňový subjekt, který přepravuje zboží v podmínkách režimu skladu (tedy call off stock) dle čl. 17a směrnice o DPH, má povinnost podat SH, kde uvede DIČ odběratele. Tato povinnost bude následně implementována do ZDPH (Finanční správa, 2020).

Také pokud poskytl služby s místem plnění v JČS kromě těch, které jsou osvobozené od daně, pokud je příjemce osoba registrovaná k dani a je povinná přiznat daň.

Stejně jako plátce daně musí podat SH IO, pokud poskytla služby s místem plnění v JČS podle § 9 odst. 1 ZDPH, kromě těch, které jsou od daně osvobozeny, a to osobě registrované k dani v JČS, pokud má tedy příjemce povinnost přiznat daň nebo dodala zboží ve zjednodušeném postupu v rámci třístranného obchodu uvnitř EU, ale pouze pokud je IO prostřední osobou.

Povinnost podat SH má plátce nebo IO za každý kalendářní měsíc ve kterém bylo uskutečněno plnění, a to do 25 dne po skončení daného kalendářního měsíce. Pokud však plátce poskytuje pouze služby s místem plnění v jiném členském státě dle § 9 odst. 1, podává SH společně s daňovým přiznáním k DPH, a to ve lhůtě pro daňové přiznání.

SH podává správci daně informace ohledně plnění u nichž dochází k přesunu daňové povinnosti z dodavatele na pořizovatele plnění či z poskytovatele služeb na příjemce. Jednoduše SH představuje pro správce daně jako kontrolu, zda byla daň skutečně přiznána a příjemce služeb či pořizovatel zboží ji zaplatil.

### **2.7.8 Daňová kobra**

Za daňovou kobru se považuje tým Národní centrály proti organizovanému zločinu včetně Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, kteří bojují proti daňovým únikům a kriminalitě jenž souvisí s oblastí DPH a spotřební daně.

Zástupci daňové kobry si tak navzájem vyměňují informace pomoci nichž rychle zjišťují, kde dochází k daňovým podvodům, a tak dokonale koordinují jednotlivá řízení. Díky daňové kobře tedy umožňuje včas identifikovat a odhalovat daňové úniky.

Cílem daňové kobry je tedy zajištění řádného vybírání daní, a to v oblasti DPH a spotřebních daní a aby došlo k řádnému vrácení nezákonně získaných peněžních prostředků zpět do státního rozpočtu a následný postih pachatelů (Finanční správa, 2020)

## **2.8 dílčí shrnutí**

Tato kapitola vysvětluje fungování daňového systému v ČR, jejichž pozornost je převážně zaměřena na vznik a fungování DPH. Dále se zaměřuje na její postupnou harmonizaci až do současné podoby upravovaná směrnicí Rady 2006/112/ES. Dále je pozornost věnována současné reformě k DPH s obchodováním se zbožím v rámci EU a na princip fungování karuselových podvodů, které představují jeden z mnoha problémů fungování současného systému DPH a současné opatření v boji proti daňovým únikům.

### **3 Obchodování se zbožím v rámci Evropské unie z pohledu daně z přidané hodnoty**

Tato kapitola je zaměřena na změny platné od 1. 1. 2020 a teoretický popis při pořízení zboží z JČS či jeho dodání, a to v různých situacích, které mohou nastat. Rovněž zde bude vysvětlený pojem dodání či pořízení zboží přes tzv. sklad call-off stock či přes konsignační sklad, a také třístranný obchod z pozice jak kupujícího, tak prostřední osoby. V poslední fázi bude rovněž vysvětlen pojem Intrastat.

#### **3.1 Transpozice směrnice Rady (EU) 2018/1910**

Nově se promítá změna návrhu směrnice Rady (EU) 2018/1910 do ZDPH o harmonizaci a zjednodušení pravidel v oblasti DPH ze dne 4. prosince 2018, kterou se mění směrnice Rady (EU) 2006/112/ES, a to v případě, že jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému DPH pro obchod mezi členskými státy. Tedy směrnice zavádí jednotlivá opatření pro oblast dodávání zboží v rámci EU či přeshraničních dodání zboží v řetězci, ale i u přeshraničních skladů typu call-off stock a to s účinností od 1. ledna 2020.

#### **Podmínky u dodání zboží do JČS**

Nově se tedy u dodání zboží do JČS stanovují hmotněprávní podmínky pro uplatnění osvobození do daně do JČS. Jedná se tedy pouze o formální náležitost, kdy plátce daně musí znát DIČ pořizovatele zboží a musí toto dodání uvést do SH. Změna se zavádí převážně aby nedocházelo na jedné straně k právní nejistotě u daňových subjektů a na straně druhé k problémům při sledování množství nezdaněného zboží v rámci spolupráce mezi JČS, který mohl vést k daňový únikům.

#### **Pravidla v rámci dodání zboží v řetězci**

V rámci přeshraničních transakcí v řetězci s jedinou přepravou v rámci EU se také nově stanovuje jednotné pravidlo pro přiřazení přepravy konkrétnímu dodání zboží. Tyto pravidla doposud pro uplatňování DPH v rámci dodání zboží v řetězci nebyly specificky upravovány a postupy uplatňované v JČS se lišily, a to u daňových subjektů, které právě byly zapojeny do těchto přeshraničních obchodování v rámci EU. Výchozí pravidlo stanovuje, že přeprava se přiřazuje k dodání dodavateli, který je současně přepravcem (tj. přepravu zajišťuje sám nebo jím zmocněná osoba). Pro specifické situace se stanoví zvláštní pravidlo při dodání zboží, kde odběratel sdělí svému dodavateli DIČ členského státu, kde začíná odeslání či přeprava konkrétního zboží, a dle kterého se přeprava přiřazuje k dodání u tohoto dodavatele jeho odběrateli. V důsledku této změny bude možné jednoznačně určit dodání zboží do JČS na které se vztahuje osvobození od daně a nebude tak docházet k právní nejistotě, která vedla

k problémům při možném dvojím zdanění nebo naopak nezdaněním přeshraničních plnění (Poslanecká sněmovna, 2020).

### **Režim call-off stock**

Tento režim se uplatňuje v situaci, kdy dodavatel přemístí své zboží do JČS, a to za účelem následného dodání konkrétnímu odběrateli, aniž by se převádělo vlastnické právo ke zboží. Toto přemístění zboží se nebude považovat za uskutečněné plnění, tudíž v okamžiku, kdy dojde k jeho přemístění, nevznikne povinnost přiznat daň při jeho pořízení v tomto JČS. Následný převod vlastnického práva na konkrétního odběratele se nebude považovat za dodání zboží do JČS, ale za tzv. „intro-unijní“ dodání zboží na základě něhož se doplňují jisté opatření jako je povinnost vést záznamy o zbožím, který je v režimu skladu, vykazovat DIČ odběratele v souhrnném hlášení nebo stanovení postupů v případě změn v podmínkách tohoto režimu.

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) vydalo 22. ledna 2020 informace, které se týkají pouze daňových subjektů, jak postupovat v případech, kde novela ZDPH ještě nenabyla účinnosti. Pokud se tedy daňový subjekt rozhodne postupovat u odeslání či přepravy zboží v podmínkách režimu skladu (tedy call off stock) dle čl. 17a směrnice o DPH, má povinnost podat SH, kde uvede DIČ odběratele. Tato povinnost bude následně implementována do ZDPH (Finanční správa, 2020)

### **Osvobození od daně při vývozu zboží**

Podle dosavadní úpravy bylo podmínkou pro osvobození daně při vývozu propuštění tohoto zboží do celního režimu vývozu, pasivního zušlechťovacího styku nebo vnějšího tranzitu, nebo zpětné vyvezení tohoto zboží. Jenže tato podmínka nebyla v souladu s nedávným rozhodnutím soudního dvora EU, a tak dochází k jejímu zrušení.

#### **3.1 Pořízení zboží z jiného členského státu**

V případě pořízení zboží z JČS se jedná o přesun zboží z jakéhokoli členského státu EU směrem do tuzemska. Podstatou pořízení zboží z JČS se dle ZDPH § 16, odst. 1 rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím, a to od osoby, která je registrovaná k dani v JČS, pokud je zboží odesláno či přepraveno z JČS do tuzemska a uskutečňuje dodání zboží nebo je pořizovatelem či zmocněnou osobou.

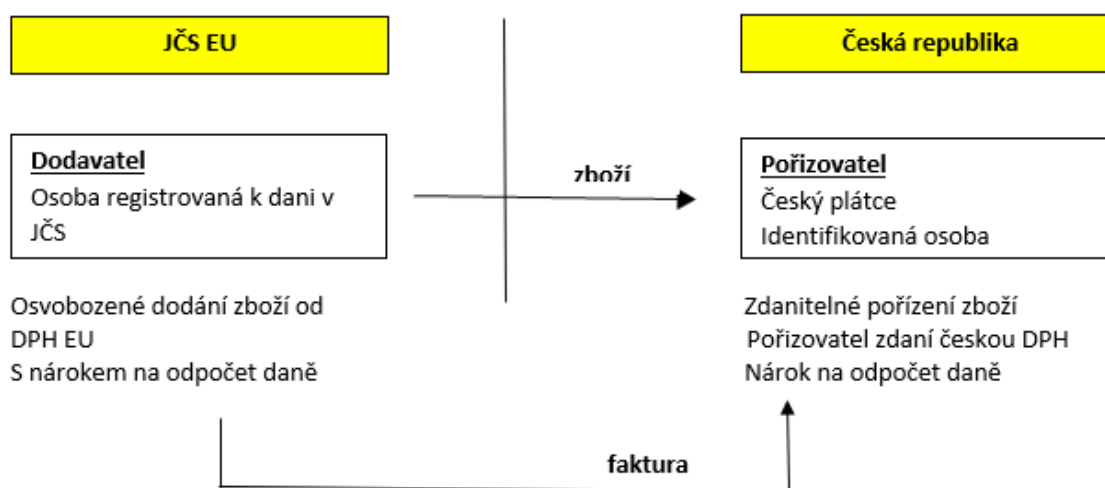
Aby bylo toto pořízené zboží považováno za předmět české DPH, musí být splněny podmínky stanovené ZDPH dle § 2, odst. 1, písm. c), který říká, že zboží musí být pořízené za úplatu s místem plnění v tuzemsku, přičemž oba subjekty jsou registrované k dani, a také je nutné, aby došlo k fyzické přepravě zboží z JČS do tuzemska a nejedná se o vícestranný obchod. Prodávajícím subjektem, může být také osoba, které vznikne nejpozději dnem dodáním tohoto zboží registrační povinnost v JČS a není osvobozenou osobou.

Místo plnění při pořízení zboží z JČS se pro účely DPH vymezuje v § 11 ZDPH. Lze tedy říct, že místem plnění se považuje místo, kde se zboží po ukončení odeslání nachází nebo přepravy pořizovateli, který poskytl osobě registrované v JČS dodávajícímu zboží své DIČ. Tedy v případě že je zboží pořízeno do České republiky od osoby registrované v JČS a při splnění konkrétních podmínek, je jednoznačné, že místem plnění bude Česká republika a tato transakce bude podléhat české DPH, viz. obrázek 3.1.

Povinnost odvést a zaplatit daň dle ZDPH § 108, odst. 2 má osoba, která je plátcem daně nebo je identifikovanou osobou, která uskutečňuje pořízení zboží z JČS. Jednoduše to tedy znamená, že povinnost se přesouvá z dodavatele na českého odběratele. Dodavateli z této transakce neplynou ve vztahu k české DPH žádné závazky a ani není osobou která ručí za to, že český odběratel skutečně daň přizná a zaplatí (Benda, Tomíček, 2019).

Pokud je český odběratel osobou povinnou k dani, tzv. není plátcem daně a pořizuje zboží z JČS, přičemž překročí zákonem stanovený limit za běžný kalendářní rok, kdy celková hodnota zboží bez daně je vyšší než 326 000 Kč, stává se identifikovanou osobou a je povinná se zaregistrovat k dani do 15 ti dnů ode dne pořízení zboží. Na rozdíl od plátce daně je tato osoba povinná přiznat daň pouze z pořízeného zboží. Ve vztahu ke svým tuzemským plněním se nadále chová jako neplátce daně, a tak mu ani nevzniká nárok na odpočet daně z přijatých plnění, a to ani z daného pořízeného zboží (Benda, Tomíček, 2019).

**Obr. 3.1 Pořízení zboží z jiného členského státu**



*Zdroj: vlastní zpracování*

V souladu se zákonem o DPH, § 25 povinnost přiznat daň vzniká ke dni vystavení daňového dokladu. Jestliže není daňový doklad vystaven do 15. dne měsíce následujícího po



měsíci, ve kterém došlo k pořízení zboží, povinnost přiznat daň vzniká k tomuto 15. dni měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k pořízení zboží.

Primárně se za okamžik vzniku povinnosti přiznat daň považuje den vystavení daňového dokladu. Pokud však do výše uvedeného termínu není doklad vystaven, je nutné tuto daň přiznat v daňovém přiznání za kalendářní měsíc následujícího po měsíci v němž došlo k pořízení zboží. V praxi lze považovat za dodání zboží den, kdy došlo k dodání, tj. okamžik, kdy na pořizovatele zboží bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Pro určení dne je tak nutné vycházet ze sjednaných dodacích podmínek (Benda, Tomíček, 2019).

Základem daně u pořízeného zboží je úplata, kterou má dodavatel obdržet od pořizovatele nebo třetí Osoby. Součástí základu daně (dále jen „ZD“) jsou vedlejší výdaje jako jsou například přepravní náklady či náklady na balení, pojištění, které dodavatel fakturuje pořizovateli při dodání konkrétního zboží apod. Daň se určuje dle § 37, písm. a) ZDPH jako součin ZD včetně sazby daně. Kupující, respektive český odběratel je povinen si tuto daň sám vypočítat a přiznat ji v daňovém přiznání za daně zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

Dle novely ZDPH z účinnosti k 1. 4. 2019 dochází k velice významné změně ve způsobu výpočtu konečné daně. Od nabytí účinnosti není tedy možné již daň zaokrouhlovat na celé koruny matematicky a musí se tedy vykázat pouze v haléřích.

Vzhledem k tomu, že dochází k pořízení zboží z JČS a cena za zboží bývá obvykle dohodnutá v cizí měně, je tedy nutné ji přepočítat na české koruny. Dle § 4, odst. 5 ZDPH se pro přepočet cizí měny na českou korunu použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou (dále jen „ČNB“), který je platný ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. Pokud však účetní jednotka, která je kupujícím zboží a používá pro určité časové období pro účely účetnictví tzv. „pevný“ kurz, může pro přepočet cizí měny použít tento kurz.

Jestliže vzniká kupujícímu povinnost přiznat daň k 15. dni měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k pořízení zboží a nemá k dispozici daňový doklad, je povinen ZD stanovit pomocí jiných podkladů. V praxi se jedná zejména například o objednávky či uzavřené smlouvy s dodavatelem.

Novela zákona o DPH účinná od 1. 4. 2019 také přináší velice významnou změnu, která souvisí s pozdním přiznáním daně u zboží pořízeného z JČS, tj. přijaté zdanitelné plnění, kde je daň přiznána v režimu přenesení daňové povinnosti. Pokud tedy plátcе daně přiznal daň z přijatého plnění či úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění v jiném zdaňovacím období, než do kterého náležely a současně si uplatnil nárok na odpočet daně, nevzniká mu povinnost uhradit úrok z prodlení. Jestliže plátcе tedy přizná daň v režimu přenesení daňové povinnosti

později z důvodu chybějící faktury, správce daně ho nemůže nutit k podání dodatečného daňového přiznání za období, kam dané zboží náleželo. A odkud má plátce daně nárok na odpočet daně, nemůže mu být doměřen úrok z prodlení kromě plátců kteří mají nárok na odpočet daně pouze v částečné výši (Benda, Tomíček, 2019).

Nárok na odpočet daně plátci vzniká podle § 72 odst. 3 ZDPH k okamžiku, kdy má povinnost přiznat daň. Tento nárok však musí být doložit dokladem, a pokud tento doklad nemá, pořizovatel může prokázat nárok na odpočet daně jiným způsobem.

Tato transakce, tedy pořízení zboží z JČS se neuvádí do SH, ale plátce je povinen tuto skutečnost uvést do KH. Celková výše částky uvedená v kontrolním hlášení se musí rovnat součtu částek u vedených na určitých řádcích (tedy ř. 3,4,5,6,9,12,13) v přiznání k DPH.

V případě intrastatu, je kupující povinen pořízení zboží z jiného členského státu vykázat do výkazu intrastat, pokud překročil práh pro přijetí či odeslání zboží, který je od roku 2019 stanoven na částku 12 000 000 Kč.

### **3.2 Pořízení zboží přes konsignační sklad**

Pořízení zboží přes konsignační sklad představuje zcela odlišný případ, než je tomu v případě pořízení zboží z JČS. Nově kde tedy o tzv. přemístění zboží v režimu skladu. Je to taková situace, kdy osoba, jenž je zaregistrovaná k DPH v JČS pořídí dané zboží ve členském státě a toto zboží nejdříve přemístí na území ČR do tzv. konsignačního skladu, které následně bude dodávat více českým odběratelům, přičemž se jedná o takový sklad, který provozuje třetí osoba, a nejedná se o odběratele zboží. V případě call-off skladu se jedná o situaci, kdy zboží je dodáváno pouze jednomu konkrétnímu odběrateli. Díky toho má dodavatel právo se zbožím nakládat jako s vlastním. Až ve chvíli, kdy dochází k dodání zboží ze skladu jednotlivým odběratelům, dochází k fakturaci za jednotlivé dodávky zboží. Co se týče nákladů spojených se skladováním zboží včetně ostatních služeb s nimi spojenými, ty jsou zvlášť fakturované třetí osobou dodavatelů.

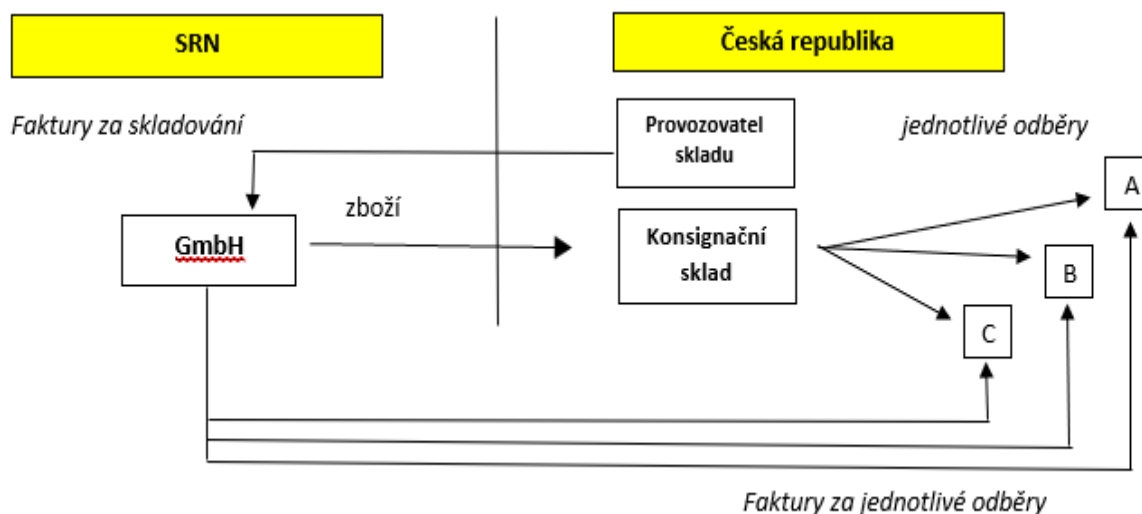
Dodavatel se v tomto případě považuje za pořizovatele zboží. Jenže v rámci účinnosti k 1. lednu 2020 dochází k vymezení jistých podmínek v režimu přemístění zboží do JČS a toto přemístění se nepovažuje za uskutečnitelná plnění a nevzniká tak povinnost přiznat daň z titulu pořízení zboží při jeho přemístění. Tedy v rámci quick fixes se pořízení zboží přes konsignační sklad považuje o přemístění zboží v tzv. režimu skladu a tento přesun není tedy zdanitelnou transakcí. Prodávající pouze přizná osvobozené plnění za dodané zboží do JČS. Až ve chvíli převodu vlastnického práva na odběratele se toto dodání zboží bude považovat za intro-unijní dodání, tedy klasické dodání zboží do JČS a vzniká povinnost vést záznamy o daném zboží,

který je v tomto režimu a vykazovat DIČ odběratele v souhrnném hlášení. Díky toho se prodávající nemusí registrovat v členském státě, kde je sklad umístěn.

Následné dodání zboží z konsignačního skladu českému odběrateli představuje takovou transakci, kterou lze nazývat jako dodání zboží z JČS. Vzniká mu daňová povinnost, tedy přiznat a zaplatit daň, se řídí standardním ustanovením ZDPH platné pro tuzemská zdanitelná plnění.

Tato konkrétní situace je následně vysvětlena v obrázku č. 3. 2., kdy za pořizovatele zboží považujeme německou obchodní společnost.

**Obrázek 3.2** pořízení zboží přes konsignační sklad



*Zdroj: Benda a Tomíček (2019, s. 31), vlastní zpracování*

Pro určení základu daně při pořízení zboží skrze konsignační sklad se řídí ustanovení § 36, odst. 6, písm. a) ZDPH. Tedy v tomhle případě se za základ daně považuje cena, za niž by bylo možné dané zboží nebo obdobné zboží pořídit, a to ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Jde tedy o pořizovací cenu přemísťovaného zboží či obdobného zboží. Cena se pak může lišit od ceny, která bude následně dodávána odběratelům. Pokud není známa výše pořizovací ceny, základem daně se stanoví jako náklady vynaložené k okamžiku dodání přemísťovaného zboží.

V případě dodání zboží jednotlivým odběratelům je základem daně úplata, kterou dodavatel obdrží za dodané zboží od odběratele či třetí osobě, kromě daně za plnění, které se uskutečňuje ve standardním režimu.

Odběratel (kupující) také vykáže pořízení zboží z JČS do kontrolního hlášení a daňového přiznání. Při přemístění zboží v režimu skladu musí být splněny také určité podmínky a to, že zboží musí být dodáno do 12 měsíců od ukončení přepravy, dále nesmí být

ztraceno, zničeno nebo odcizeno. Nesmí být dodáno do JČS, než bylo původně určeno a musí být dodáno té osobě, jenž je od počátku určena.

Je také nutné podotknout, že jelikož dodavatel v tomto případě přemísťuje zboží z jiného členského státu do skladu v České republice, je povinen tuto skutečnost uvést do výkazu intrastat jako přijetí zboží a je nutné ho vykázat v kalendářním měsíci v němž došlo k ukončení přepravy zboží do konsignačního skladu. Od roku 2019 je stanoven limit pro vykazování zboží, které je přijaté z JČS, a to ve výši 12 miliónu Kč. V případě dodání zboží tuzemskému odběrateli ze skladu se tato skutečnost již do výkazu neuvádí a nemění se ani jeho původní hodnota ve chvíli přijetí do konsignačního skladu, i když cena při dodání zboží odběrateli je jiná.

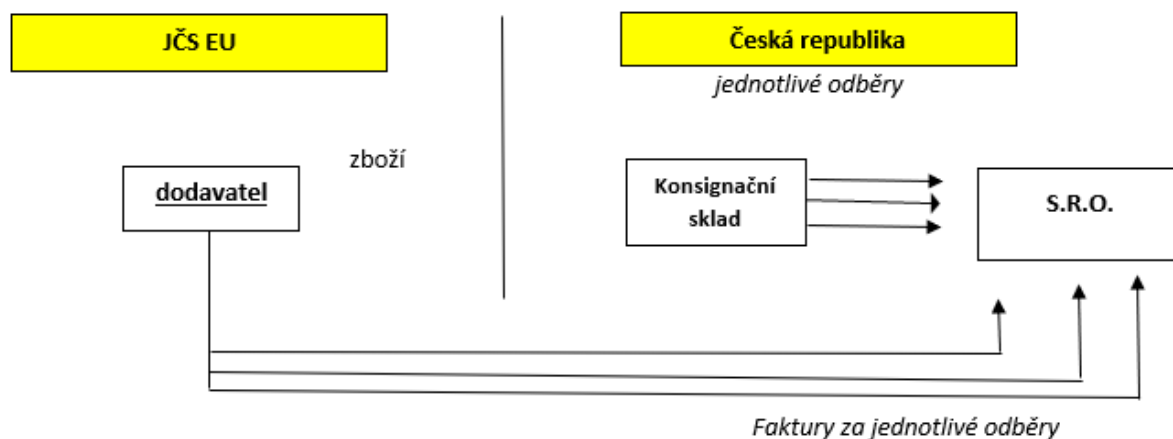
### **3.3 Pořízení zboží přes sklad call-off stock**

Pořízení zboží formou call-off stock představuje obdobu při pořízení zboží přes konsignační sklad, až na ten rozdíl, který spočívá v tom, že zboží je dodáváno pouze konkrétnímu známému odběrateli. Díky tohoto rozdílu není třeba aby se dodavatel z JČS registroval k české DPH, jelikož povinnost přiznat a zaplatit daň se přesouvá na českého odběratele.

Jenže tyto postupy byly platné pouze do konce roku 2019. Na základě směrnice Rady EU 2018/1910 kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému DPH pro obchod mezi členskými státy, a to účinnosti k 1. lednu 2020. Jedná se o další opatření, které by mělo napomáhat ke zlepšení a fungování stávajícího systému DPH, a to v rámci pořizování zboží z JČS v rámci EU včetně harmonizace nových pravidel týkajících se pro přeshraniční sklady, respektive typu call-off stock.

Jelikož tedy došlo ke změnám, jak už bylo uvedeno v předchozí kapitole, nepovažuje se toto přemístění zboží do JČS za uskutečnitelná plnění a nevzniká tak povinnost přiznat daň z titulu pořízení zboží při jeho přemístění. Až následné dodání konkrétnímu odběrateli se považuje za dodání do JČS. Daň má pak povinnost přiznat odběratel, a to z titulu pořízení zboží.

**Obrázek 3.3. Pořízení zboží přes sklad call-off stock**



*Zdroj: Benda a Tomíček (2019, s. 35), vlastní zpracování*

Přemístění zboží uskutečňuje v tomto případě tedy dodavatel, přesněji osoba registrovaná k dani v JČS, a jelikož je toto zboží následně ze skladu dodáváno konkrétnímu českému odběrateli, který je plátce, tak v souvislosti s § 16, odst. 4 ZDPH se povinnost přiznat a zaplatit daň přesouvá na českého odběratele. Lze tedy říct že dodavateli v tomto případě nevznikají žádné povinnosti ve vztahu k české DPH z konkrétní transakce. Daňová povinnost českému odběrateli vzniká k okamžiku dodání zboží.

Za základ daně se považuje přijatá úplata dodavateli za dodané zboží od odběratele či třetí osoby. v tomto případě by měl tedy dodavatel odběrateli vystavit fakturu za přemístění zboží do skladu, i kdyby měl dodatečně vystavovat další faktury související na jednotlivé odběry ze skladu.

Pokud však dodavatel dále bude poskytovat slevu z ceny, která byla původně uvedena na vystavené faktuře při odběru zboží z daného skladu, odběratel má v tomto případě povinnost upravit výši přiznané daně a také výši uplatněného nároku na odpočet daně. Pokud dojde k navýšení ceny, tato povinnost mu vzniká také.

Dodavatel není v tomto případě povinen toto přemístění opět uvádět do výkazu intrastat, ale povinnost vykázat tuto transakci do výkazu má český odběratel, v případě že je účetní jednotkou, a to v kalendářním měsíci, ve kterém došlo k ukončení přepravy do skladu. Účetní jednotka má totiž povinnost vykazovat pořízení zboží z JČS do výkazu přijetí.

Je nutné podotknout, že dodavatel má povinnost podat SH, kde musí uvést DIČ odběratele včetně uvést veškeré změny uvedeného DIČ odběratele, v případě, že se původní odběratel změní na nového nebo se jedná o vrácení zboží. Údaje, které se potom týkající samotného přemístění zboží v režimu call-off stock, se vykazují v SH v samostatném listu (finanční správa, 2020). Tento samostatný list je součástí přílohy č. 4.

### 3.4 Pořízení zboží z jiného členského státu identifikovanou osobou

Novela zákona o DPH k 1. lednu 2013 uvádí, kdo je identifikovanou osobou. podle § 6g ZDPH se za tuto osobou považuje ten, kdo není plátcem daně nebo se jedná o právnickou osobu nepovinná k dani a pořídily zboží z JČS jež je předmětem české daně s výjimkou zboží pořízeného přes prostřední osobu, a to v rámci třístranného obchodu. Jsou to tedy osoby registrované k DPH, ale nejedná se o plátce daně. Zákon také uvádí výčet podmínek pro splnění stát se identifikovanou osobou (dále jen „IO“). Pokud například dodavatel pořídí zboží z JČS, které je předmětem české DPH a jehož celková hodnota bez daně v daném kalendářním roce překročila částku 326 000 Kč, stává se IO. Je povinen podat přihlášku do 15 dnů ode dne, kdy dojde k překročení.

Rozdíl oproti plátce daně a IO je v tom, že IO nemá nárok na odpočet daně a ke svým tuzemským uskutečněným plněním se nadále chová jako neplátce daně.

Místem plnění v případě pořízení zboží IO bude dle § 11, odst. 1 ZDPH místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání či přepravy zboží pořizovateli.

Povinnost přiznat a odvést daň vzniká IO dnem kdy se jí stala. Tato povinnost se rovněž vztahuje na nově pořízené dopravní prostředky nebo zboží jež podléhá spotřební dani. Přiznat daň dle § 25 ZDPH u dan transakce vzniká ke dni vystavení daňového dokladu. Pokud však doklad není vystaven do 15. dne měsíce, jež následuje po měsíci, v němž došlo k uskutečnění daného zboží, povinnost přiznat daň v tomto případě vzniká k tomuto 15. dni.

V případě že dojde k vystavení dokladu až po pořízení daného zboží je nutné, aby IO přiznala daň z tohoto prvního pořízení, ale pokud dojde k vystavení daňového dokladu před pořízením zboží, není v tomto případě zcela jasné, zda IO má povinnost přiznat daň z tohoto konkrétního plnění.

Co se týká nároku na odpočet daně, toto ustanovení řeší §72 ZDPH. Jenže zákon zde IO neuvádí a jak už bylo výše uvedeno, IO nemá nárok na odpočet daně. Dle zákona nárok mají pouze plátcí daně při splnění zákonných podmínek. Ale vzhledem k možnostem uplatnění nároku na odpočet daně je vhodné zkoumat u daného subjektu, zda pro něj není ekonomicky výhodnější stát se například dobrovolným plátcem daně.

Povinnost podat kontrolní hlášení se IO netýká ani nevzniká povinnost tuto skutečnost uvádět do souhrnného hlášení. Pokud ale IO poskytla službu dle §9 odst. 1 ZDPH s místem plnění v JČS, s výjimkou těch služeb, které jsou v JČS osvobozeny od daně, a poskytne ji osobě registrované k dani v JČS a je tedy přiznat povinen daň příjemce služby, vzniká IO povinnost tuto skutečnost uvést do souhrnného hlášení a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce

ve kterém bylo plnění uskutečněno. Je třeba si ale také uvědomit, že i když IO vznikla povinnost k souhrnnému hlášení, nevzniká mu povinnost tuto skutečnost uvést do daňového přiznání.

Ve vztahu k výkazu intrastat, má IO povinnost stejně jako u plátce daně. Jestliže IO pořídí zboží z JČS výjimečně, může podat jednorázové hlášení. Tety podá ho pouze za kalendářní měsíc, v němž se pořízení zboží uskutečnilo. Pokud by však do konce roku, v němž byl celním orgánům předám jednorázový výkaz, došlo k dalšímu přijetí zboží, pak má IO povinnost podávat výkaz Intrastat za každý kalendářní měsíc.

### **3.5 Třístranný obchod**

Třístranným obchodem se rozumí určitá specifická forma zjednodušeného postupu při obchodování se zbožím v rámci EU. Výhodou tohoto obchodu je značné snížení administrativní zátěže u jednotlivých účastníků včetně na straně správce daně. Z pohledu ZDPH se tedy třístranným obchodem rozumí taková forma obchodu, kdy mezi sebou uzavřou smlouvu 3 osoby registrované k dani z nichž každá z těchto osob se nachází v JČS. Důležitým faktem je podotknout, že předmětem daně je dodání jednoho a téhož zboží mezi těmito třemi osobami a zboží je přímo přepraveno či odesláno prodávajícím či prostřední osobou nebo zmocněnou osobou do členského státu kupujícímu. Cílem třístranného obchodu je zamezit registracím k dani a přenést tak daňovou povinnost na finálního zákazníka.

Je důležité si také definovat v rámci třístranného obchodu účastníky, kteří souvisejí s tímto obchodem a kteří mají určité povinnosti ve vztahu k DPH.

Jedním z účastníků tohoto obchodu je prodávající, jenž je registrovaný k dani ve členském státě, v němž se zboží odesílá nebo dochází k jeho přepravě přímo kupujícímu do takového členského státu, kde dochází k ukončení odeslání nebo přepravy daného zboží. Proávající tedy v tomto případě uskutečňuje dodání zboží do JČS, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně a má povinnost vystavit prostřední osobě daňový doklad za dodané zboží. Proávající osoba v tomto případě uvádí tuto skutečnost do souhrnného hlášení, a to s kódem „0“ - dodání zboží do JČS osobě registrované k dani, pokud je prodávajícím tuzemský plátce.

Dalším účastníkem je kupující, což je osoba registrovaná k dani ve členském státě, kde je ukončeno odeslání nebo přeprava daného zboží, jenž nakoupil od prostřední osoby. Kupující má povinnost přiznat daň na výstupu s nárokem na odpočet daně. Obdrží daňový doklad od prostřední osoby a co se týče SH, tyto údaje v něm neuvádí, ale pouze je musí vykázat v KH a ve výkazu intrastat.

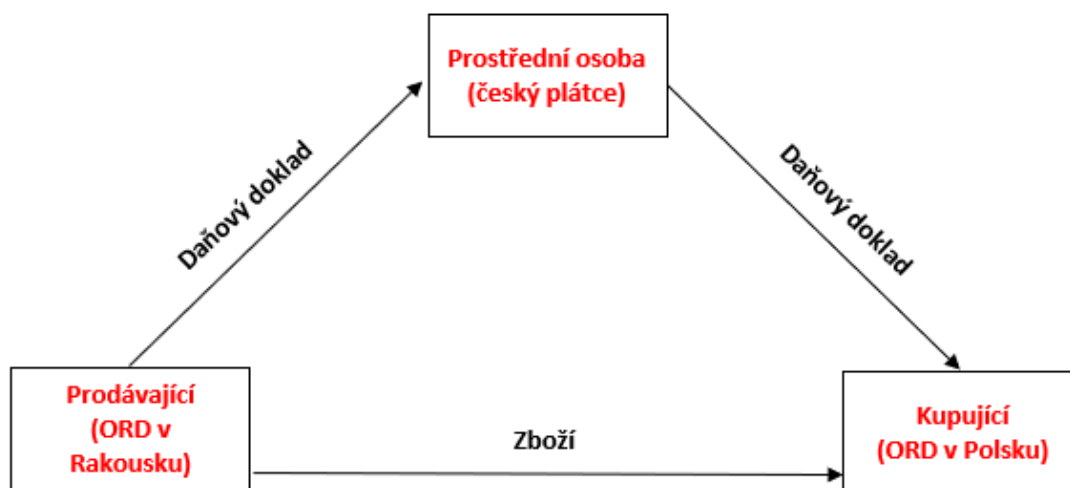
Mezi prodávajícím a kupujícím je tedy další účastník nazývaný jako prostřední osoba. Tato osoba je registrovaná rovněž k dani, a to v JČS, než je tomu tak u kupujícího a



prodávajícího. Pořizuje zboží tedy od prodávajícího s cílem toto zboží následně dodat kupujícímu. Prostřední osoba se nesmí registrovat k dani ve členském státě kupujícího, a dále nesmí uplatnit osvobození od daně při pořízení tohoto zboží v daném členském státě. Tato osoba rovněž obdrží daňový doklad vystavený prodávajícím a následně prostřední osoba vystaví daňový doklad kupujícímu se sdělením, že se jedná o třístranný obchod dle § 17, odst. 7, písm. c) ZDPH. Rovněž údaje o dodaném zboží uvádí do SH s kódem „2“ - dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu, tento kód vyplňuje pouze prostřední osoba.

Pro zjednodušené pochopení celé této problematiky lze vysvětlit na zjednodušeném příkladu, který je následně vyobrazený v obrázku 3.4. Tedy prostřední osobou je v tomto případě český plátce. Kupující je polská osoba registrovaná k dani (dále jen „ORD“), která nakupuje zboží od českého plátce, respektive prostřední osoby a ta (český plátce) pořizuje zboží od prodávajícího, což je v tomto případě rakouská ORD. Zboží je tedy přepraveno přímo z Rakouska do Polska. Český plátce není registrovaný k dani ani v Rakousku ani v Polsku, a jelikož jsou v tomto případě splněny veškeré podmínky stanovené ZDPH, lze využít zjednodušeného postupu v rámci dodávání zboží uvnitř Společenství, a to formou třístranného obchodu.

**Obrázek 3.4 Třístranný obchod**



*Zdroj: vlastní zpracování*

Dle základních principů ZDPH se třístranný obchod skládá se dvou plnění. Tedy zda se jedná o plnění při pořízení zboží prostřední osobou, a takové které je rovněž následováno druhým plněním třetí osobou pro konečného zákazníka, tedy kupujícímu.



Místem plnění při pořízení zboží z JČS prostřední osobou od prodávajícího je vždy místo, kde se zboží bezprostředně nachází po ukončení přepravy či jeho odeslání. Tedy v tomto případě kupujícímu. Jestliže prostřední osoba uskutečnila pořízení zboží v JČS za účelem jeho dalšího odeslání či přepravy do JČS, a kupující, kterému bylo zboží dodáno, tedy tam kde odeslání a přeprava zboží končí, má kupující povinnost přiznat a zaplatit daň jako při pořízení zboží z JČS. Prostřední osoba je tedy dle § 17, odst. 6 ZDPH osvobozena od daně při splnění podmínek stanovených tímto zákonem.

Za základní podmínky se dle tohoto zákona rozumí pořízení zboží z JČS prostřední osobou, která není plátcem ani IO, ale je registrovaná k dani v JČS, než kde se nachází kupující a prodávající a toto zboží je prostřední osobou uskutečňováno za účelem jeho dalšího dodání v tuzemsku, přičemž prostřední osoba uskutečňuje následné dodání zboží finálnímu zákazníkovi do JČS, tedy kupujícímu, kterému je toto zboží přímo určeno. Další podmínkou je fakt, že kupující musí být plátcem nebo IO a je tedy povinen přiznat daň za dodané zboží uskutečněného prostřední osobou jako při jeho pořízení, jak už bylo výše popsáno.

Kupující má dle § 25 ZDPH povinnost přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu prostřední osobou. Pokud však prostřední osoba nevystaví daňový doklad do 15. dne v měsíci, jenž následuje po měsíci, ve kterém došlo k pořízení zboží, povinnost přiznat daň mu vzniká k tomuto 15. dni měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo k pořízení zboží.

Základem daně se považuje tedy úplata, kterou má prostřední osoba obdržet od kupujícího. Součástí základu daně jsou vedlejší výdaje, jako jsou například náklady spojené s přepravou, balné či pojištění a jsou současně fakturované prostřední osobou kupujícímu při dodání zboží. Povinnost kupujícího je daň si sám vypočítat a uvést ji do daňového přiznání za období ke kterému se vztahuje povinnost daň přiznat.

Dále má kupující v tomto případě povinnost vykázat pořízení zboží z JČS do výkazu přijetí (intrastat). Jako stát odeslání neuvede však prostřední osobu, ale stát výrobce, odkud bylo zboží přepraveno, tedy prodávající.

### **3.8 Intrastat**

Výkaz intrastat slouží pro sběr dat kvůli statistice a týká se především obchodu se zbožím mezi jednotlivými členskými státy. Jednoduše lze říct, že systém intrastat týká pouze zboží, u něj přijetí či odeslání nepotřebuje celní prohlášení a je povinný pro všechny členské státy EU, přičemž mezi jednotlivými státy existují rozdíly ve vykazovaných výdajích. Do výkazu intrastat se uvádí kumulovaná částka od počátku roku, a to bez daně. Cílem je tedy získat údaje pro statistické účely v rámci obchodních transakcí se zbožím, respektive získání

údajů o pohybu zboží mezi JČS jako podklad pro sestavení statistiky v rámci zahraničního obchodu ČR.

Základním pravidlem, které se řídí provádění intrastatu stanovuje nařízení vlády č. 244/2016 SB., ze dne 18. května 2016 k provedení některých ustanovení celního zákona v oblasti statistiky.

Povinnost vykazovat údaje o přijatém či odeslaném zboží mají jak osoby registrované k dani, ale rovněž osoby, jež nejsou registrované k DPH, pokud je však jednoznačné a prokazatelné, že zboží od této osoby bylo přijato z JČS, ale i v případě že je zboží dodáváno osobě neregistrované k dani. Tato osoba, která má tuto povinnost vykazovat údaje ve vztahu k přijatému či odeslanému zboží se nazývá zpravodajská jednotka.

Vznik povinnosti vykazovat data do výkazu intrastat vzniká pouze osobě, která překročí práh pro přijetí či odeslání zboží. Do konce roku 2018 byl tento práh stanoven pro odeslání či přijetí zboží na částku 8 000 000 Kč za daný kalendářní rok od roku 2019 se tento práh zvedl na částku 12 000 000 Kč za daný kalendářní rok. Z těchto důvodů některé zpravodajské jednotky vykazují pouze přijetí a některé pouze odeslání.

Do výkazu se zahrnují veškeré zboží, které bylo vyrobeno na území EU a pohybuje se mezi jednotlivými členskými státy, kromě určitých případů. Do výkazu se tedy nezahrnují například měnové zlato, zboží určené pro pomoc v nouzi, a to pro oblasti postižené katastrofou, platební prostředky jako jsou zákonné platidla a cenné papíry nebo zboží, které podléhají diplomatické konsulární či jiné imunitě. Do výkazu se rovněž neeviduje zboží, u něhož dochází pouze k přechodnému použití a u něhož není plánováno nebo uskutečněno žádné přepracování. Předpokládaná doba přechodného použití je maximálně 24 měsíců a vývoz či dovoz nebyl deklarován jako dodávka, respektive nákup pro účely DPH.

Dále je od vykazování do intrastatu osvobozeno zboží, které je dočasně odesílané či přijímané a jedná se o zboží určené na výstavy či různé veletrhy a podobné předváděcí akce včetně těch, které se týkají různých ex-ponátů jako jsou veletrhy, avšak nepředpokládá se jejich prodej po ukončení této akce. Důležitým faktem je, že předpokládaná doba vrácení tohoto druhu zboží je menší než 2 roky. Dále se nevykazují pronajaté zboží typu operativní leasing ani jeho následné vrácení a dočasně přijímané či odesílané k bezplatnému půjčení a předpokládá se doba takového operativního leasingu v délce maximálně 2 let a mnoho dalších.

Výkazy intrastat se vykazují v elektronické podobě. V případě papírové formy na předepsané tiskopisu lze vykázat pouze v situaci, kdy se jedná o jednorázový výkaz a tvoří max 15 řádků. Výkaz v elektronické formě je nutno odeslat celnímu orgánu nejpozději do 12.

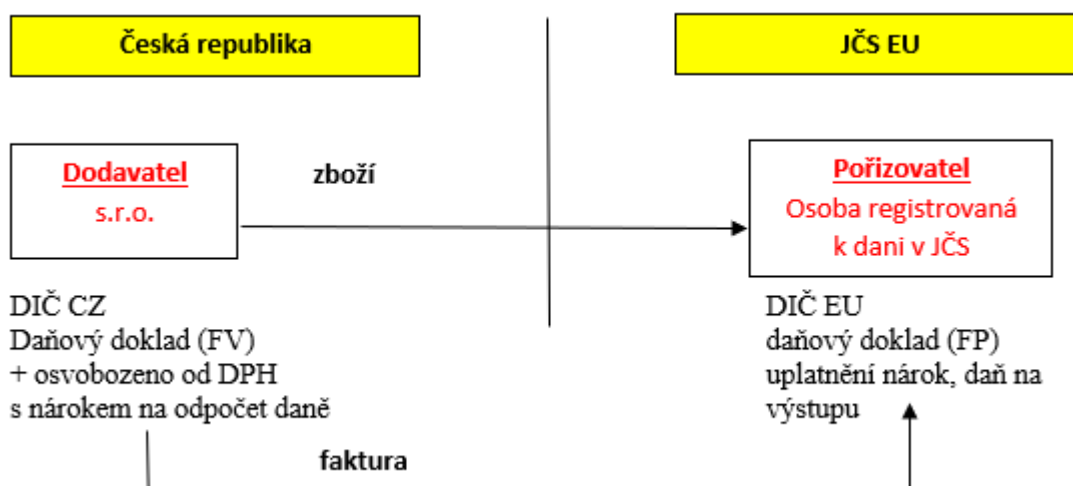
pracovního dne v měsíci, jenž následuje po měsíci, v němž došlo k překročení. U předepsaných tiskopisů je nutno odeslat do 10. pracovního dne měsíce následujícího po měsíci překročení.

### 3.9 Dodání zboží do jiného členského státu

Za dodání zboží do JČS se považuje dle § 13, odst. 2 ZDPH dodání zboží, které je skutečně přepraveno či odesláno do JČS. V případě dodání zboží dle § 13 odst. 1 se dodáním zboží rovněž rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Při dodání zboží je plátce daně povinen přiznat daň na výstupu, případně mu vzniká osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, avšak musí být splněny podmínky stanovené na základě § 64 ZDPH.

Osobou registrovanou k dani se rozumí dle § 4, odst. 1, písm. f) osoba, které bylo přiděleno DIČ, a to v rámci obchodování se zbožím mezi jednotlivými členskými státy. Jednoduše jde tedy o sobu, jenž má podobné postavení jako tuzemský plátce či IO. V případě, že tato podmínka není splněna, povinnost přiznat daň vzniká dodavateli, respektive plátcí, který zboží dodává, a to stejným způsobem jako při dodání zboží v tuzemsku. Povinnost vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění či přijetí úplaty, a to ke dni, který nastal dříve.

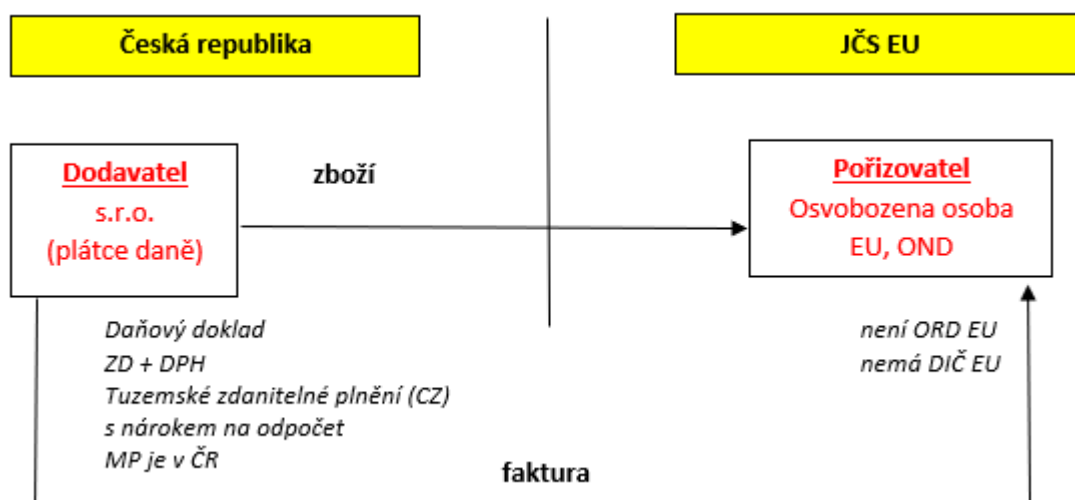
Obrázek 3.5 dodání zboží do JČS osobě registrované k dani



Zdroj: Benda a Tomíček (2019, s. 111), vlastní zpracování

Aby bylo dodání zboží osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, musí se jednat o situaci, kdy je zboží skutečně dodáno osobě registrované k dani v JČS, s tím že pro pořizovatele zboží je toto dodání předmětem daně. dodavatel musí znát DIČ pořizovatele a musí toto dodání uvést do SH.

**Obrázek 3.6 dodání zboží do JČS osobě neregistrované k dani**



*Zdroj: Benda a Tomíček (2019, str. 131), vlastní zpracování*

Jestliže však nejsou splněny podmínky pro osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, tedy kupující v tomto případě není osobou registrovanou k dani v JČS, nelze uplatnit nárok a postupuje se stejným způsobem jako by plátce dodával v tuzemsku, jak již bylo zmíněno výše. Tedy dle § 22 ZDPH vzniká dodavateli povinnost daň přiznat k 15 dni v měsíci následujícího po měsíci v němž došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud však není daňový doklad do tohoto dne vystaven, je plátce povinen daň přiznat ke dni vystavení daňového dokladu.

Dále jsou od daně osvobozeny dle § 64 ZDPH dodání nového dopravního prostředku vždy, ať už je dodáno osobě registrované k dani či jiné osobě. Pokud je dodáno zboží, jenž je předmětem spotřební daně, je toto dodání taktéž osvobozeno, avšak musí být dodáno osobě povinné k dani v JČS nebo je dodáno právnické osobě, která není registrovaná k dani v JČS. Od daně je osvobozeno přemístění obchodního majetku od plátce z tuzemska do JČS pro účely jeho podnikání, ale musí prokázat, že přemístění majetku je v souladu s předmětem daně při pořízení v JČS, kde byl majetek přemístěn.

Místo plnění se stanovuje při dodání zboží dle § 7, odst. 2 ZDPH. Tedy místem plnění v případě, že je zboží skutečně přepraveno či odesláno nebo je přepraveno osobou, jenž uskutečňuje dodání zboží nebo je dodáno zmocněnou třetí osobou, je toto místo tam, kde přeprava či odeslání zboží začíná. Tedy jednoduše pokud dodání zboží do JČS začíná v tuzemsku, je místo plnění zde a plátce má rovněž u tohoto plnění povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu, pokud se však nejedná o splnění podmínek v rámci osvobození od daně

s nárokem na odpočet daně, jak je zmíněno výše. V tomto případě by se místem plnění považoval členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň z dovozu zboží.

Dodavatel zboží může v tomto případě uplatnit nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH v plné výši, a to u přijatých zdanitelných plnění, které použije dále pro zdanitelná plnění, kde má povinnost přiznat daň na výstupu. Tedy v případě prodeje zboží do JČS, a není osvobozeno od daně. Nebo v případě plnění, která jsou osvobozena od daně s nárokem. Jedná se třeba o prodej zboží do JČS osobě, jenž není registrovaná k dani v JČS.

Základem daně u dodání zboží do JČS, které není osvobozeno, je dle § 36 odst. 1 ZDPH vše co plátce obdržel jako úplatu nebo vše co obdržel za uskutečněná zdanitelná plnění od osoby uskutečňující zdanitelná plnění či 3 osoby. Zjištěná částka je pak snížena o daň, která se vypočte jako přírážka odpovídající příslušné sazbě daně. „z uvedené formulace vyplývá, že v případě, kdy plátce není příslušná sjednaná cena za zdanitelné plnění uhrazena, základem daně je tedy částka, kterou měl za zdanitelné plnění obdržet“ jak uvádí Benda a Tomíček (2019, s. 115).

V případě, že se jedná o dodání zboží, jenž je osvobozeno od daně, daň přiznává dle platných pravidel osoba registrovaná v JČS, pro které se toto dodání uskutečňuje. Pro přepočtení cizí měny na české koruny se plátce řídí ustanovením dle § 4, odst. 5 ZDPH, kdy použije buď kurz české národní banky (dále jen „ČNB“) nebo pevný kurz, který je stanovený dle účetních pravidel a je platný k datu povinnosti přiznat osvobozenou daň. plátce také může použít směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou. V případě opravy výše daně by plátce postupoval dle § 42, odst. 1 – 9 ZDPH a postupoval by tedy obdobně jako u tuzemského dodání zboží, přičemž tuto opravu může provádět pouze na základě opravného daňového dokladu v němž je odkazováno na původní daňový doklad na základě něhož bylo zboží dodáno do JČS.

Tuzemský plátce, který uskutečňuje dodávky do JČS osobě registrované k dani v JČS vzniká dle § 102, odst. 1 ZDPH povinnost podat souhrnné hlášení o dodávkách zboží, a to v elektronické podobě. V případě, že dodavatel zjistí chybné údaje, je povinen dle § 108, odst. 8 ZDPH podat následné souhrnné hlášení a musí toto hlášení podat do 15 ti dnů ode dne, kdy chybu zjistil. Souhrnné hlášení tedy podávají měsíční ale i čtvrtletní plátcí daně, a to do 25 dne v měsíci následujícího po měsíci kdy došlo k uskutečnění.

V případě kontrolního hlášení vzniká dodavateli povinnost ho podat v elektronické podobě, ale jestliže se jedná o dodání zboží, které je osvobozeno od daně, toto plnění se do kontrolního hlášení neuvádí.

At už se v tomto případě prodávající stál zpravodajskou jednotkou nebo ne, má povinnost vykázat do výkazu intrastat dodání zboží do JČS a rovněž tato povinnost vzniká to ve chvíli odeslání zboží.

Nově se také do ZDPH promítne změna, jenž byla přijatá směrnicí Rady (EU) 2018/1910 s účinností 1. ledna 2020, a to v případě jednotného opatření. Týká se přiřazení přepravy pouze jedinému z těchto plnění v řetězci, a tím pro jednoznačné určení dodání zboží do JČS, které je osvobozené od daně. Ostatní dodání v řetězci se bude považovat jako dodání zboží bez přepravy. Hlavní důvod, proč se zavádí toto opatření je odstranění odlišných postupů v jednotlivých členských státech, jelikož mohlo docházet ke dvojímu zdanění nebo nezdanění. Toto opatření není relevantní pro určitý počet dodání zboží či počet osob (dodavatele), jenž uskutečňují dodání zboží v tomto režimu. Režim je důležitý především pro prostřední osobu, tzv. prostředníka, jenž dodává zboží a nejedná se o prvního dodavatele v řetězci, a zajišťuje tak odeslání či přepravu daného zboží nebo jej zajišťuje zmocněná osoba (Poslanecká sněmovna, 2020).

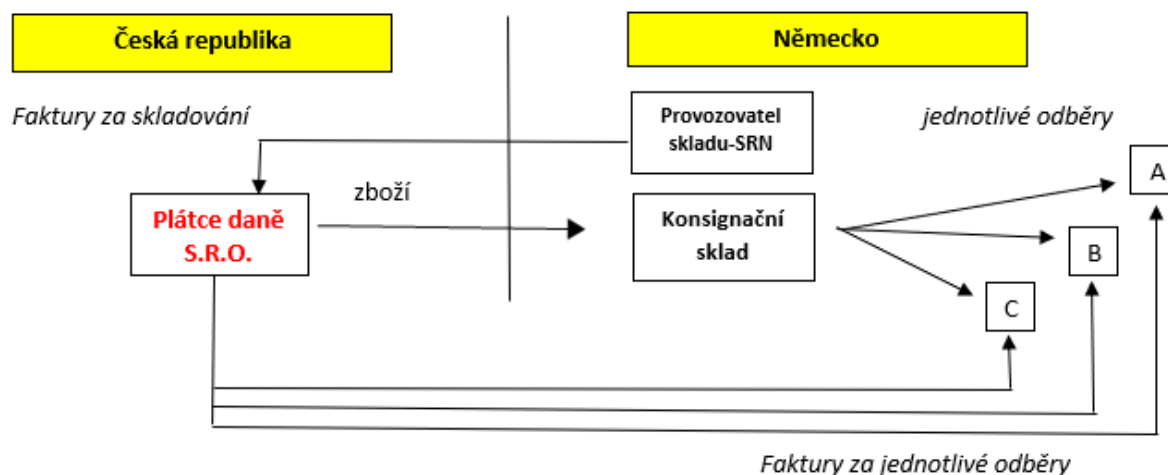
### **3.10 Dodání zboží přes konsignační sklad**

V případě že český dodavatel, tedy plátce daně, dodává zboží osobě registrované k dani v JČS přes konsignační sklad nacházející se na území JČS, přičemž tento sklad provozuje 3 osoba a nejedná se tedy o odběratele zboží, dodavateli zůstává právo se zbožím nakládat jako vlastník. 3 osoba, která provozuje většinou skladovací prostory v JČS fakturuje českému dodavateli náklady spojené se skladovacími prostory. Až ve chvíli, kdy dochází k dodání zboží ze skladu odběratelům, plátce daně je povinný provést fakturaci na tyto dodané zboží. Tento obchod je tedy také důležité rozdělit na dvě samostatná transakce, aby bylo možné správně určit místo plnění, a to ve chvíli kdy dochází k přemístění zboží do konsignačního skladu českým dodavatelem a následně kdy dochází k jednotlivým dodávkám odběratelům v JČS.

Pokud dochází k přemístění zboží do konsignačního skladu v JČS, je toto plnění dle § 64, odst. 4 ZDPH osvobozeno od daně. Podmínkou je však, že toto zboží bylo skutečně přemístěno do JČS a je předmětem daně pro odběratele v JČS.

Jelikož přemístění zboží uskutečňuje dodavatel, tzv. český plátce přesněji, a jelikož je toto zboží následně ze skladu dodáváno konkrétnímu odběrateli v JČS, jenž je ORD v JČS, tak v souvislosti s § 16, odst. 4 ZDPH se povinnost přiznat a zaplatit daň přesouvá právě na tuto osobu. Lze tedy říct že dodavateli v tomto případě nevznikají žádné povinnosti ve vztahu k české DPH z konkrétní transakce. Povinnost přiznat a zaplatit daň se tedy přesouvá na odběratele, a tato povinnost vzniká ORD ve chvíli, kdy dochází k jednotlivým odběrům zboží ze skladu. Například pokud se tedy konsignační sklad nachází v Německu a český plátce toto zboží přemísťuje do skladu, německému odběrateli s touto souvislostí vzniká povinnost přiznat daň ve svém státě, tedy v Německu. Pro lepší vysvětlení je tato situace znázorněná v obrázku 3.7.

**Obrázek 3.7 dodání zboží přes konsignační sklad**



*Zdroj: Benda a Tomíček (2019), vlastní zpracování*

Základem daně z přemístěného zboží je pak cena zboží či cena obdobného zboží, za kterou bylo možné toto zboží pořídit. V případě že cena není známa, pak se cena určí z celkových nákladů vynaložené k okamžiku přemístění zboží.

V rámci souhrnného hlášení se toto přemístění zboží do konsignačního skladu v JČS vykazuje s kódem 1. Toto zboží však vykazuje pod Německým DIČ. V KH se tato skutečnost nevykazuje. Jelikož se plátce stal jednotkou, z důvodu, že mu vznikla povinnost vykázat dodání zboží do JČS do výkazu intrastat při odeslání zboží, je povinen ji uvést v kalendářním měsíci, v němž došlo k ukončení přepravy do konsignačního skladu nebo v následujícím měsíci, v němž byla daná transakce vykázána v daňovém přiznání.

### **3.11 Dodání zboží přes sklad call-off stock**

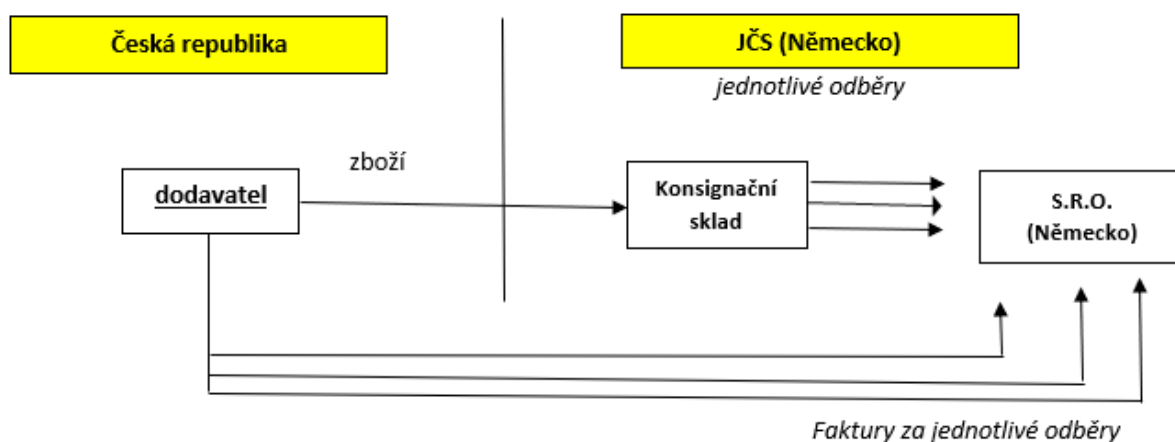
Dodání zboží přes call-off sklad představuje alternativu k dodání zboží do konsignačního skladu, avšak rozdíl je v tom, že se toto dodání uskutečňuje pouze pro jednoho zákazníka z JČS. Pořízení zboží touto formou není upraveno směrnicí o DPH, i tak většina členských států tento systém připouští dle své platné národní legislativy. Avšak na podzim roku 2018 byla tyto pravidla schválena, a to k účinnosti od 1.1. 2020 jsou tyto pravidla pro zvláštní režim v rámci EU harmonizována ve směrnici.

Znamená to tedy, že český plátce může využít zjednodušené postupy. Nemusí se jako dodavatel zboží registrovat k dani v JČS, protože povinnost přiznat daň přechází na zahraničního odběratele zboží, která je registrovaná k dani v JČS. Od 1.1.2020 jsou platné podmínky, kdy musí dodavatel zboží znát DIČ pořizovatele, který musí uvést do souhrnného hlášení. Tato podmínka se převážně zavádí z důvodů, aby nedocházelo k právní nejistotě, jenž mohli vést i k daňovým únikům, jak bylo popsáno v předcházející kapitole.



Stejně jako v předchozí kapitole se jedná o přemístění zboží, jenž uskutečňuje dodavatel, tzv. český plátce přesněji, a toto zboží je potom následně ze skladu dodáváno konkrétnímu zahraničnímu odběrateli. Povinnost přiznat a zaplatit daň má tedy tento odběratel. Opět dodavateli v tomto případě nevznikají žádné povinnosti ve vztahu k české DPH z konkrétní transakce, viz obrázek 3.8.

**Obrázek 3.8 dodání zboží přes call-off-stock**



*Zdroj: Benda a Tomíček (2019), vlastní zpracování*

Osobou povinnou odvést daň dle § 11a ZDPH je v tomto případě německý plátce, kterému vzniká povinnost přiznat daň z pořízení tohoto zboží v JČS. V rámci § 64 ZDPH je toto dodání zboží do JČS pro českého plátce osvobozeno od daně. Tudiž českému dodavateli z této transakce nevznikají žádné povinnosti ve vztahu k německé DPH.

Daňová povinnost dle § 20, odst. 4 ZDPH, vzniká německému odběrateli dnem, kdy je zboží umístěno na skladě. Základem daně se považuje celková částka, kterou má odběratel zaplatit včetně všech nákladů které s touto dodávkou souvisejí.

V souhrnném hlášení se toto přemístění vykazuje a však pod kódem „0“, protože pořizovatele zboží v tomto případě je osoba registrovaná v JČS. V kontrolním hlášení se tato skutečnost nevykazuje.

Jestliže je plátce zpravodajskou jednotkou nebo se jí stál, má povinnost dodání zboží do JČS vykázat do výkazu intrastat při odeslání zboží. Tuto skutečnost je povinen vykázat v měsíci v němž došlo k ukončení přepravy do skladu nebo v následujícím měsíci, pokud byla tato transakce vykázána v daňovém přiznání v tomto následujícím měsíci.

Dodavatel má také povinnost podat SH, kde musí uvést DIČ odběratele včetně všech změn týkající se uvedeného DIČ odběratele, a v případě, že se původní odběratel změní na nového nebo se jedná o vrácení zboží, tuto skutečnost musí do SH uvést také (příloha č. 4). Jak



už bylo řečeno výše, údaje, které se potom týkající samotného přemístění zboží v režimu call-off stock, se vykazují v SH v samostatném listu. (finanční správa, 2020).

### **3.12 dílčí shrnutí**

Třetí kapitola se zaměřila především na problematiku v oblasti pořízení zboží z JČS a dodání zboží do JČS. Cílem této kapitoly bylo tedy vysvětlení pojmů při uplatňování daně, a to jak u pořízení zboží z JČS, tak u jeho dodání do JČS. Rovněž zde byl vysvětlený rozdíl mezi tzv. skladem call-off stock a konsignačním skladem a také uvedené změny, které se týkají těchto režimů. V poslední řadě byly také vysvětlené pojmy intrastat a třístranný obchod z pozice kupujícího, ale i prostřední osoby.

## **4 Dopady potenciálních změn v aplikaci daně z přidané hodnoty na vybranou obchodní společnost**

V této části diplomové práce bude je kapitola zaměřena na praktickou aplikaci dříve probrané problematiky v předcházejících teoretických kapitolách, a to zejména na případy při obchodování se zbožím v rámci EU. Tyto příklady budou aplikovány pouze na fiktivní účetní jednotku a bude zde uvedeno, jak by měla postupovat v rámci platné legislativy, a to po reformě, jenž je účinná od 1. ledna 2020. Veškeré příklady z těchto oblastí jsou aplikovány na fiktivní účetní jednotku.

### **4.1 Charakteristika vybrané obchodní společnosti**

Fiktivní společnost s názvem TECH-EX, s.r.o., jenž má sídlo v Ostravě na adrese Gebauerova 283/12, byla zapsána do obchodního rejstříku 1. ledna 2015. Tato společnost se zabývá převážně nákupem a prodejem zboží, včetně materiálů v rámci EU. DIČ společnosti je CZ500135678.

Mezi její hlavní obchodní partnery patří zejména odběratele na Slovensku, v Polsku, Rakousku, ale i Německu. Materiál a zboží nakupuje převážně v tuzemsku, ale i v zemích EU. Společnost vede podvojný účetnictví, je registrovaná k DPH a jejím zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Pro účely účetnictví společnost používá denní kurz vyhlášený ČNB a rovněž se jedná o zpravodajskou jednotku v rámci systému Intrastat při pořízení zboží a dodání zboží v rámci EU. Za minulý kalendářní rok dosáhla obratu ve výši 36 mil. Kč. Účetní jednotka používá účetní program Premier System.

Za zdaňovací období leden 2020 společnost TECH-EX, s.r.o. uskutečnila následující obchodní transakce:

- Pořízení zboží z JČS
- Dodání zboží do JČS
- Obchodování v rámci třístranného obchodu

### **4.2 Pořízení zboží z JČS**

V této kapitole jsou vymezeny modelové příklady v rámci pořizování zboží z JČS, které mohou v praxi běžně nastat. Účelem je tedy znázornit, jakým způsobem postupovat v praxi, tedy jak se dané plnění promítne v daňovém přiznání (dále jen „DAP“) či KH. Jsou zde znázorněny jak nákupy od osob registrovaných v JČS, tak i od osoby, která není ORD v JČS.

#### **4.2.1 Pořízení zboží od ORD z JČS**

Společnost TECH-EX pořídila zboží od slovenské společnosti, jenž je registrovaná k dani v JČS v celkové hodnotě 1 500 EUR. Zboží bylo dodáno včetně přepravy. Zboží podléhá základní sazbě daně. Dodavateli účetní jednotka sdělila své DIČ a zboží bylo od slovenského

dodavatele dodáno 16. 1. 2020, a ještě tentýž den byl vystaven daňový doklad, který účetní jednotka převzala od přepravce.

Společnost TECH-EX, s.r.o. přizná daň dle § 25 ZDPH ke dni vystavení daňového dokladu slovenskou společností, tedy k 16. 1. 2020, a k tomuto dni použije dle § 4, odst.5, písm.

a) ZDPH k přepočtu cizí měny na českou měnu kurz devizového trhu vyhlášený ČNB, tj. 25,170 Kč/EUR. Přepočet cizí měny na českou měnu se provádí dle vzorce (4.1)

$$\text{Přepočet měny} = \text{částka v cizí měně} \cdot \text{kurz ČNB} \quad (4.1)$$

$$\text{Přepočet měny dle vzorce} = 1\,500 \cdot 25,170 = 37\,755 \text{ Kč}$$

Následný výpočet daně se provede dle § 37 ZDPH jako součin ZD a základní sazby daně, jelikož se jedná o základní sazbu daně, viz vzorec (4.2).

$$\text{DPH} = \text{základ daně} \cdot \text{sazba daně} \quad (4.2)$$

$$\text{DPH} = 37\,755 \cdot 0,21 = 7\,928,55 \text{ Kč}$$

$$\text{Po zaokrouhlení činí daň} = 7\,929 \text{ Kč}$$

Daň z pořízení zboží český plátcе uvede v DAP dle §16 ZDPH na řádku č. 3 (viz tab. 4.1), jelikož se jedná o základní sazbu daně a také v KH v oddíle A.2 dle § 108 odst. 1, písm.

b). Zároveň plátcі ve stejný okamžik vzniká nárok na odpočet daně, jenž uplatní na řádku 43 (viz tabulka 4.2). Tato transakce se neuvádí do SH, ovšem ho uvede do výkazu Intrastat s kódem plnění 11 (viz příloha č. 5).

**Tab. 4.1 - Daňové přiznání ř. 3, příklad 4.2.1**

Zdanitelné plnění		řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Pořízení zboží z jiného členského státu	základní	3	37 755	7 929
§16; §17 odst. 6 písm. e); §19 odst. 3 a 6)	snížená	4	X	x

*Zdroj: vlastní zpracování*

**Tab. 4.1 - Daňové přiznání ř. 43, příklad 4.2.1**

Nárok na odpočet daně		řádek	Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	37 755	7 929
	snížená	44	X	x

*Zdroj: vlastní zpracování*

#### 4.2.2 Pořízení zboží od osoby neregistrované k dani z JČS

Společnost TECH-EX, s.r.o. si pořídila zboží od německé společnosti, která však není registrovaná k dani v JČS, a to v celkové hodnotě 2 100 EUR. Zboží bylo od dodavatele dodáno 28. 1. 2020, a následující den byl vystaven daňový doklad, 29.1.2020.

Jelikož se jedná o pořízení zboží od ONRD v JČS nejsou splněny podmínky dle § 16 ZDPH, a proto se u této transakce bude postupovat stejně jako by šlo o pořízení zboží v tuzemsku od českého neplátce. Jelikož dodavatel není registrován k dani v JČS, nejedná se tedy o pořízení zboží z JČS, které by se jinak považovalo za předmět české DPH.

Jedinou povinností účetní jednotky je, aby tuto transakci uvedla do výkazu Intrastat z důvodu přijetí tohoto zboží, a to pod kódem 14 (viz příloha č. 5).

Účetní jednotka také musí přepočítat hodnotu pořízeného zboží kurzem ČNB, a to k datu vystavení daňového dokladu, což je k 29.1.2020. Postup výpočtu pro přepočet měny se provádí dle vzorce (4.1):

$$\text{Přepočet měny} = 2\,100 \cdot 25,2050 = 52\,930,50 \text{ Kč}$$

Protože nebyly splněny podmínky dle § 16 ZDPH, nebude se tato transakce uvádět do DAP k DPH ani do KH.

#### 4.3 Pořízení zboží přes call-off sklad

Společnost TECH-EX, s.r.o. se dohodla s rakouskou společností Construction Systems GmbH, která má sídlo v Rakousku a je registrovaná k dani v Rakousku na zřízení call-off skladu v prostorách české společnosti. Z tohoto skladu bude pak česká společnost TECH-EX, s.r.o. čerpat zboží. První dodávka do skladu byla realizována ke dni 22. 1. 2020 v celkové výši 40 000 EUR, následně 25.1. 2020 český plátce čerpal část zboží ve výši 20 000 EUR ze skladu.

Zboží je určeno pouze jednomu zákazníkovi – tedy společnosti TECH-EX, s.r.o., a tak rakouská společnost nemá povinnost registrace k DPH v ČR. Jelikož ale rakouská společnost přemístila zboží do skladu 22.1.2020, které se nepovažuje dle nového znění čl. 17a směrnice Rady (EU) za plnění uskutečnitelná, nevzniká k tomuto dni povinnost přiznat daň z titulu jeho pořízení české společnosti, avšak prodávající přizná pouze osvobozená plnění za dodání tohoto zboží do České republiky.

Povinnost přiznat daň vzniká českému plátcovi až k 25.1.2020, kdy čerpala ze skladu část zboží ve výši 20 000 EUR, a dochází tak společně k převodu vlastnického práva na českého odběratele. Toto pořízení se nazývá tedy za pořízení zboží z JČS, pro rakouského prodávajícího

to zase znamená dodání zboží do JČS, k tomuto dni tedy prodávající vystavil fakturu české společnosti.

Společnost TECH-EX s.r.o. přepočte ke dni povinnosti přiznat daň, tedy k 25.1.2020 částku 20 000 EUR dle aktuálního kurzu ČNB, který je 25,16 Kč/EUR. Postup výpočtu daně je dle vzorce (4.1):

$$\text{Přepočet měny} = 20\,000 \cdot 25,16 = 503\,200 \text{ Kč}$$

Následně se provede výpočet DPH pomocí vzorce (4.2):

$$\text{DPH} = 503\,200 \cdot 0,21 = 105\,672 \text{ Kč}$$

Daň z pořízení zboží český plátce uvede v DAP na řádku č. 3 (viz tabulka 4.3), a ve stejný okamžik mu vzniká nárok na odpočet daně, jenž uplatní na řádku 43 (viz tabulka 4.4). Jelikož se jedná o základní sazbu daně, uvede transakci také v KH v oddíle A.2 dle § 108 odst. 1, písm. b).

**Tab. 4.3 - Daňové přiznání ř. 3, příklad 4.3**

Zdanitelné plnění		Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Pořízení zboží z jiného členského státu §16; §17 odst. 6 písm. e); §19 odst. 3 a 6)	základní	3	503 200	105 672
	snížená	4	x	x

*Zdroj: vlastní zpracování*

**Tab. 4.4 - Daňové přiznání ř. 43, příklad 4.3**

Nárok na odpočet daně		Řádek	Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	503 200	105 672
	snížená	44	x	x

*Zdroj: vlastní zpracování*

#### 4.4 Dodání zboží do JČS

Tak jako v předchozí kapitole budou i zde vymezeny modelové příklady, avšak v rámci dodávání zboží do JČS, které mohou v praxi běžně nastat. Účetní jednotka bude tedy v pozici dodavatele. Účelem je tedy opět znázornit, jak postupovat v praxi a promítnout dané plnění do DAP či KH. Jsou zde znázorněny jak prodej zboží osobě registrované k dani v JČS, tak i osobě, která není ORD v JČS.

#### 4.4.1 Dodání zboží do JČS ORD

Společnost TECH-EX, s.r.o. dne 29.1.2020 dodala zboží polské ORD AWG SE, která je registrovaná k dani v JČS. Účetní jednotka vystavila daňový doklad č. 2020001 následující den, tj. 30. 1. 2020 a to na částku 12 550 EUR. Polská společnost si zajistila ke zboží vlastní dopravu. Toto zboží také spadá do základní sazby DPH.

Jelikož společnost TECH-EX, s, r. o. skutečně dodalo zboží polské ORD, jenž je pro ni předmětem daně, a která také poskytla české účetní jednotce své DIČ, které si český plátcе ověřil dle systému VIES. Protože bylo vše v pořádku, byly tak splněny podmínky dle § 13 odst. 2, a český plátcе dodává zboží do JČS na základě § 64 ZDPH, jenž je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně.

Českému dodavateli kromě toho vzniká povinnost přepočítat částku 12 550 EUR na české koruny, a to dle kurzu ČNB k 30. 1. 2020. Kurz k tomuto dni činí 25,25 Kč/EUR. Výpočet je dle vzorce (4.1):

$$\text{Přepočet měny} = 12\,550 \text{ EUR} \cdot 25,25 = 316\,887,50 \text{ Kč}$$

$$\text{Po zaokrouhlení} = 316\,888 \text{ Kč}$$

V DAP za měsíc leden uvede český dodavatel částku v hodnotě 316 888 Kč, a to na řádku 20 (viz tabulka 4.5) Zároveň tuto transakci uvede do SH pod kódem 0 (viz tabulka 4.6). Další povinnosti české účetní jednotky je uvést tuto transakci také do výkazu Intrastat, a to pod kódem 11. Dodání tohoto zboží polské účetní jednotce se nebude uvádět do KH.

**Tab. 4.5 - Daňové přiznání ř. 20, příklad 4.4.1**

Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží JČS (§ 64)	základní	řádek	20	316 888

*Zdroj: vlastní zpracování*

**Tab. 4.6 – Souhrnné hlášení ř. 20, příklad 4.4.1**

Kód země	DIČ pořizovatele	Kód plnění	Celkem v Kč
PL	958568362	0	316 888

*Zdroj: vlastní zpracování*

#### 4.4.2 Dodání zboží do JČS ONRD

Společnost TECH-EX, s.r.o. dodala dne 15.1. 2020 zboží slovenskému občanovi, tedy osobě neregistrované k dani v JČS. Hodnota zboží celkem je ve výši 950 EUR. Faktura na toto zboží byla vystavena ještě tentýž den. Zboží podléhá základní sazbě DPH.

Na tomto příkladě lze vidět, že společnost nedodala zboží ORD v JČS, a proto se musí řídit dle jiného ustanovení, než je tomu tak jako u předchozího příkladu. Proto se v tomto případě nebude jednat dle ustanovení ZDPH § 64 o osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně v případě dodávání zboží do JČS. ONRD na Slovensku nemůže v tomto případě přiznat daň, a proto český plátce nemůže na slovenského občana přenést daňovou povinnost.

Lze tedy hovořit, že se jedná o typické tuzemské zdanitelné plnění a český plátce má povinnost přiznat daň na výstupu, a to v příslušné sazbě, tedy 21 %. Místo plnění se zde řídí jako stejným ustanovením jako u zasílání zboží dle § 8, odst. 2 ZDPH, místo, kde odeslání či přeprava zboží začíná, tedy tomto případě je to Česká republika.

Aby společnost mohla přiznat daň, je třeba v první řadě, aby přepočítala částku 950 EUR na českou měnu dle kurzu ČNB k 15. 1. 2020 ve výši 25,145 Kč/EUR. výpočet dle vzorce (4.1):

$$\text{Přepočet měny} = 950 \text{ EUR} \cdot 25,145 = 23\,887,75 \text{ Kč}$$

Je třeba si uvědomit také, jak se vypočítá daň a základ daně, jelikož došlo k novele ZDPH, a to z účinnosti od 1. 4. 2019 jejíž součástí je výpočet daně na základě metody tzv. „shora“ z částky včetně daně. Podle této nové úpravy se tedy při výpočtu daně postupuje následovně:

$$\text{výpočet daně} = \text{ZD z DPH} \div \text{koeficient} \quad (4.3)$$

$$\text{výpočet daně} = 23\,887,75 \div 1,21 = 19\,741,94 \text{ Kč}$$

$$\text{Základ daně} = 23\,887,75 - 19\,741,94 \text{ Kč} = 4\,145,81 \text{ Kč}$$

Po zaokrouhlení pro účely DAP činí základ daně 19 742 Kč a daň ve výši 4 146 Kč.

Společnost TECH-EX, s.r.o. uvede následující plnění do DAP k DPH za leden v řádku č. 1, jelikož se jedná o základní sazbu daně (viz. tabulka 4.7) a také do KH v oddíle A.5. V tomto případě se do následujícího oddílu uvede vždy bez ohledu na výši částky.

**Tab. 4.7 - Daňové přiznání ř. 1, příklad 4.4.2**

Zdanitelné plnění		řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (například § 13, § 14 a § 8)	základní	1	19742	4146
	snížená	2	X	x

*Zdroj: vlastní zpracování*



V případě SH se toto plnění neuvádí, jelikož jde o dodání zboží občanovi do JČS, ale kvůli statistickým účelům se musí tato skutečnost vykázat ve výkazu Intrastat.

#### 4.5 Dodání zboží přes call-off stock

Společnost TECH – EX, s.r.o. se dohodl se svým zahraničním odběratelem, který je ORD sídlící v Německu o zřízení skladu v prostorách tohoto odběratele. Tento sklad slouží pouze k odebírání zboží tomuto konkrétnímu zákazníkovi. První dodávka zboží v celkové hodnotě 450 000 Kč do skladu v letošním roce byla uskutečněná 17.1. 2020, přičemž odběru zboží ze skladu došlo 19. 1. 2020.

Povinnost přiznat a odvést daň dle § 11a ZDPH vzniká německému plátcí ke dni odběru zboží ze skladu, tedy k 19. 1. 2020, a to z důvodu pořízení tohoto zboží v JČS. V rámci § 64 ZDPH je toto dodání zboží do JČS pro českého plátce osvobozeno od daně, a proto společnosti TECH-EX, s.r.o. z této transakce nevzniká žádná povinnost ve vztahu k německé DPH.

V lednovém DAP český plátce vykáže pouze částku 450 000 Kč, a to na řádku č. 20 (viz tabulka č. 4.8).

**Tab. 4.8 - Daňové přiznání ř. 20, příklad 4.5**

Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží JČS (§ 64)	základní	řádek	20	450 000

*Zdroj: vlastní zpracování*

V SH tuto transakci také vykáže pod kódem 0 (viz tabulka č. 4.9), a také do oddílu C pro dodání zboží v režimu call-off stock (viz tabulka 4.10).

**Tab. 4.9 – Souhrnné hlášení, příklad 4.5**

Kód země	DIČ pořizovatele	Kód plnění	Celkem v Kč
DE	50016478	0	450 000

*Zdroj: vlastní zpracování*

**Tab. 4.10 – Souhrnné hlášení, příklad 4.5**

Řádky Dodání zboží s použitím přemístění zboží v režimu skladu uvnitř území Evropské unie (Call-off stock)				
číslo řádku	kód země	DIČ předpokládaného pořizovatele	kód záznamu	DIČ původního předpokládaného pořizovatele
1	DE	50016478	1	x

V rámci výkazu Intrastat při odeslání zboží tuto skutečnost uvede také.

V případě že by došlo ke změně odběratele nebo došlo ke vrácení zboží, musí společnost veškeré změny týkající se přemístění zboží v režimu call-off stock uvést do SH. Údaje, které se

potom týkající samotného přemístění zboží v režimu call-off stock, se vykazují v SH v samostatném listu.

#### 4.6 Obchodování v rámci třístranného obchodu

Společnost TECH-EX, s.r.o. se kromě výše uvedených případů účastní třístranného obchodu. účetní jednotka je v tomto případě v pozici jak prodávajícího, tak kupujícího ale i prostřední osoby.

##### Pozice prodávajícího

První typ příkladu je z pozice prodávajícího, kdy společnost TECH-EX, s.r.o. 3. 1. 2020 prodala zboží v hodnotě 16 500 EUR slovenskému odběrateli, jenž je ORD na Slovensku. Zboží bylo ve stejný den přímo přepraveno od prodávajícího ke kupujícímu. Český plátce uskutečňuje tedy dodání zboží do JČS, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet. V tentýž den také vystavil fakturu za dodané zboží prostřední osobě, což je v tomhle případě polská ORD v Polsku.

Polská ORD bude následně zboží fakturovat kupujícímu, tedy slovenskému odběrateli. Dle ustanovení ZDPH § 17 byly veškeré podmínky v rámci třístranného obchodu splněny.

Prodávající dále musí přepočítat fakturovanou částku dle kurzu ČNB a to k 3. 1. 2020, který činil 25,36 Kč/EUR. Výpočet podle vzorce (4.1):

$$\text{Přepočet měny} = 16\,500 \text{ EUR} \cdot 25,36 = 418\,440,40 \text{ Kč}$$

$$\text{Po zaokrouhlení} = 418\,440 \text{ Kč.}$$

V DAP za leden uvede toto plnění do řádku č. 20 dle § 64 ZDPH (viz tabulka č. 4.11) a to v částce 418 440 Kč.

**Tab. 4.11 – Daňové přiznání, příklad 4.6**

Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží JČS (§ 64)	základní	řádek	20	418 440

*Zdroj: vlastní zpracování*

Další povinnosti účetní jednotky je tuto skutečnost vykázat v SH pod kódem 0 (viz tabulka č. 4. 12). Rovněž tuto transakci uvede i do výkazu intrastat při odeslání zboží, a to za měsíc leden pod kódem 12.

**Tab. 4.12 – Souhrnné hlášení, příklad 4.6**

Kód země	DIČ pořizovatele	Kód plnění	Celkem v Kč
PL	41256835	0	418 440

*Zdroj: vlastní zpracování*

## Pozice prostřední osoby

Nyní se český plátce nachází v pozici prostřední osoby. To znamená že účetní jednotka pořídila od rakouské ORD zboží, které ihned dopravila kupujícímu, jenž je slovenský odběratel, který je ORD v JČS. Zboží účetní jednotka přepravila od prodávajícího sídlící v Rakousku dne 5. 1. 2020 a to v hodnotě 8 500 EUR. Rakouská společnost ještě v tentýž den vystavila fakturu českému plátci a ta následně 8. 1. 2020 vystavila fakturu v celkové částce 10 000 EUR kupujícímu. Všechny zúčastněné strany jsou registrované k DPH.

V prvé řadě je nutné přiznat tuto transakci v DAP k 5. 1. 2020, kdy rakouská společnost vystavila fakturu za dodání zboží v rámci třístranného obchodu. Český plátce přepočte tedy částku 8 500 EUR na českou měnu, a to dle kurzu ČNB k tomuto dni, který je ve výši 25,36 Kč/EUR. Výpočet dle vzorce (4.1) je následující:

$$\text{Přepočet měny} = 8\,500 \text{ EUR} \cdot 25,36 = 215\,560 \text{ Kč}$$

Toto plnění se zobrazí v DAP na řádku č. 30 (viz tabulka č.4.13). V SH se toto plnění neuvádí, stejně tak se neuvede ve výkazu Intrastat, protože nedošlo k překročení české hranice.

Následně účetní jednotka vykáže transakci v řádku č. 31 v DAP za leden (viz tabulka č.4.13), jelikož došlo k dodání zboží. V SH se plnění vykáže pod kódem 2. Opět musí účetní jednotka přepočítat částku 10 000 EUR dle kurzu ČNB, jenž je platný k 8. 1. 2020. Výpočet dle vzorce (4.1) je následující:

$$\text{Přepočet měny} = 10\,000 \text{ EUR} \cdot 25,265 = 252\,650 \text{ Kč}$$

**Tab. 4.13 – Daňové přiznání, příklad 4.6**

Doplňující údaje		řádek	Hodnota
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou	Pořízení zboží	30	<b>215 560</b>
	Dodání zboží	31	<b>252 650</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Jelikož konkrétní zboží fakticky nepřekročilo hranice České republiky, nebude se tato transakce vykazovat ve výkazu Intrastat.

## Pozice kupujícího

Poslední případ je založen na tom, že společnost TECH-EX, s.r.o je v pozici kupujícího, což znamená, že od slovenského dodavatele pořídila zboží v hodnotě 11 200 EUR. Prodávající přepravil zboží přímo kupujícímu dne 11. 1. 2020 a tentýž den vystavil fakturu rakouské ORD, jenž představuje prostřední osobu v rámci třístranného obchodu. Rakouská ORD vystavila daňový doklad 12. 1. 2020 české účetní jednotce ve výši 12 100 EUR. Veškeré podmínky pro uplatnění zjednodušených postupů v rámci třístranného obchodu byly splněny.

Český plátce přizná daň ke dni vystavení daňového dokladu rakouskou společností, tedy k 12. 1. 2020. Celkovou částku ve výši 12 100 EUR přepočítá dle kurzu ČNB 25,265 Kč/EUR platného k tomuto dni. Přepočet měny se provede dle vzorce 4.1 a výpočet daně dle vzorce (4.2):

$$\text{Přepočet měny} = 12\,100 \text{ EUR} \cdot 25,265 = 307\,706,50 \text{ Kč}$$

$$\text{Výpočet daně} = 307\,706,50 \cdot 0,21 = 64\,618,37 \text{ Kč}$$

V DAP za leden uvede účetní jednotka na řádku č. 3 hodnotu základu daně po zaokrouhlení 307 707 Kč a daň po zaokrouhlení ve výši 64 618 Kč (viz tabulka č. 4.14). Současně ji vzniká i nárok na odpočet daně, proto tuto částku také uvede na řádku č. 43 (viz tabulka č.4. 15).

**Tab. 4.14 – Daňové přiznání, příklad 4.6**

Zdanitelné plnění		řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Pořízení zboží z jiného členského státu	základní	3	307 707	64 618
§16; §17 odst. 6 písm. e); §19 odst. 3 a 6)	snížená	4	x	X

*Zdroj: vlastní zpracování*

**Tab. 4.15 – Daňové přiznání, příklad 4.6**

Zdanitelné plnění		řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	307 707	64 618
	snížená	44	x	X

*Zdroj: vlastní zpracování*

V SH tuto transakci účetní jednotka neuvede, ovšem ve výkazu Intrastat se toto pořízení zboží uvést musí pod kódem 12. V KH vykáže tuto transakci v oddíle A.2.

#### 4.7 Shrnutí a zjištění dopadu reformy při obchodování se zbožím v rámci EU

Fiktivní společnost TECH-EX, s.r.o. je měsíčním plátcem DPH, a proto má povinnost podat daňové přiznání za měsíc leden 2020, a to ve lhůtě pro jeho podání, tedy do 25. 2. 2020. k tomuto dni je daň splatná. Účetní jednotka vykázala za měsíc leden daňovou povinnost ve výši 4 146 Kč, jenž je vidět na řádku č. 64 (viz příloha č. 1). DAP k DPH musí podat elektronicky, a to formou datové schránky. Údaje k této dani jsou zahrnuty v evidenci pro účely DPH (viz příloha č.2).

Kontrolní hlášení má účetní jednotka také povinnost podat rovněž za měsíc leden, a to ve lhůtě pro podání DAP k DPH, tedy rovněž k 25. 2. 2020, a to v elektronické podobě. V příloze č. 3 je přiložen opis kontrolního hlášení za tento měsíc.

Jelikož společnost TECH – EX, s.r.o. uskutečňovala dodání zboží do JČS a účastnila se obchodování v rámci třístranného obchodu v pozici prostřední osoby, vznikla ji povinnost vykázat také souhrnné hlášení dle § 102 ZDPH. Toto hlášení rovněž podá elektronicky k 25. 2. 2020. V příloze č. 4 je přiložen opis souhrnného hlášení.

Dalším výkaz, který má účetní jednotka povinnost podat je výkaz Intrastat, a to za období leden 2020. výkaz opět musí podat elektronickou formou a to do 17. 2. 2020. Je zde uvedeno jak přijaté, tak i odeslané zboží. Vyplněný tiskopis je uveden v příloze č. 5.

V rámci obchodování se zbožím v EU přináší řadě podniků jak různé příležitosti, tak i mnoho rizik. Je důležité, aby tyto podniky našly seriózního obchodního partnera, ale také aby zvládly dosti náročnou administrativní zátěž. Byť je obchodování v rámci EU jednodušší musí tyto podniky splnit podmínky dané ZDPH. V případě že tyto podniky plní dané podmínky tímto zákonem, není třeba se ničeho obávat. Problém je však, že systém DPH je velice rozsáhlý a složitý, je nutná velká znalost právě v této oblasti. Bylo by tedy vhodné zavést povinná školení všech plátců DPH, aby se zamezilo právě různým chybám, které způsobují neznalost v této oblasti a snížily by tak různá rizika. Pravidelné školení v této oblasti by tak zajistila lepší výklad a pochopení v rámci obchodování se zbožím v EU. Avšak pro řadu plátců by to znamenalo zvýšení jejich nákladů na tyto školení.

K 1. lednu 2020 nabyly účinnosti nová legislativní pravidla právě v této oblasti jenž se nazývají tzv. quick fixes. Jde v podstatě o jistá opatření, které mají zjednodušit dosavadní složitý systém. Jednou z podmínek tohoto opatření v oblasti osvobozeného plnění při dodání zboží do JČS je, aby dodavatel zjistil od svého odběratele DIČ. Tedy už nestačí, aby si dodavatel ověřil pouze DIČ přes systém VIES jako tomu bylo dosud, ale je nutné, aby zákazník opravdu aktivně sdělil druhé straně své DIČ, což vyžaduje opět nějaký důkaz o tom, že daný zákazník

toto DIČ sdělil. Tedy plátcí daně si budou muset vytvořit nějaký systém, jak budou získávat DIČ od svých odběratelů a strádat tak důkazy o tom, kdy a jakým způsobem toto DIČ získali. To se týká hlavně prokazování při dodání zboží do JČS.

Dále také nová legislativní opatření přinášejí pravidla v oblasti konsignačních skladů či call-off stocks, které mají značně zjednodušit tento systém. Jedná se o podmínku, kdy dojde k samovyměření daně. Do konce roku 2019 platilo pravidlo, že k vyměření daně dojde v okamžiku naskladnění zboží do těchto skladů a dodavatel měl povinnost přiznat a zaplatit daň. Nově však dochází k vyměření daně ve chvíli vyskladnění, a v této chvíli se i přenášejí vlastnická práva na odběratele tohoto zboží. Podmínkou je však, že dané zboží nesmí být uskladněno déle než 12 měsíců nebo nesmí být ztraceno či ukradeno. V tomto případě by dodavatel musel zaevidovat danou situaci jako přemístění zboží zpět do tuzemska což vyžaduje další administrativní zátěž.

Další změna přináší nová legislativní opatření v oblasti řetězových obchodů. Jedná se především o takovou transakci, kdy v průběhu jedné přepravy dojde minimálně dvakrát k převodu vlastnického práva nakládat se zbožím jako s vlastním. V rámci přepravy u řetězových obchodů, jenž organizuje prostřední osoba či zmocněná osoba platí, že první dodávka zboží by měla být prakticky osvobozená od DPH, tzv. přeprava bude přiřazena k první dodávce zboží. Ovšem pokud bude prostřední osoba registrovaná k DPH v členském státě, kde přeprava začíná a poskytne první osobě své DIČ, které má přiděleno v zemi zahájení přepravy, což je tedy země první osoby, v takovém případě se přeprava přiřadí k druhé dodávce.

Co se také týká zavedení režimu jednoho správního místa, tzv. OSS, měl by se tento režim zavést u přeshraničních plnění při dodání zboží mezi podniky (B2B plnění). Režim by se neuplatňoval pouze na odvod daně na výstupu, ale také pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Dodavatel se bude moc rozhodnout, jestli bude daň odvádět standardním způsobem nebo bude odvádět daň do ostatních členských států dle jednoho elektronického portálu vedeného v jednom členském státě, kde se k tomuto režimu zaregistruje. Tento režim měl být účinný od 1. 1. 2019, ale v současné době ještě schválen nebyl. Novela by tak přinesla koncept certifikované osoby povinné k dani jako spolehlivého a ověřeného daňového poplatníka na něhož by se tento zjednodušený režim vztahoval.

Ačkoliv může tento režim znamenat pro řadu dodavatelů určité zjednodušení při plnění jejich povinností spojených s odvodem DPH v JČS, může také eliminovat jisté nevýhody. Tento režim jednoho správního místa může výrazně omezit právo členského státu efektivně kontrolovat své příjmy z DPH, jelikož se v daňovém přiznání budou uvádět pouze agregované

údaje a neumožní tak provádět efektivní křížovou kontrolu mezi splněním povinnosti odvést daň ze strany dodavatele a uplatněním nároku na odpočet daně na straně odběratele.

Řadu podnikům by se snížily náklady například na překladatele či externí společnosti, které tuto registraci k dani v JČS zaručují.

Je třeba podotknout, že celková oblast DPH je opravdu složitá a neustále se mění. Právě k nejčastějším změnám dochází v oblasti obchodování se zbožím v rámci EU, s tím že si EU klade za cíl zjednodušit celkový princip v této oblasti a dosáhnout zamezení daňovým podvodům. Jenže pro některé lidi, kteří jsou znalý v oblasti tohoto zákona se pak vzniklé situace mohou jevit jako neřešitelné. Proto se poslední část této diplomové práce zabývala možným situacím, které mohou nastat, a jak právě správně postupovat v praxi a být tak nápomocná právě těmto neznalým lidem.

## 5 Závěr

Cílem diplomové práce bylo analyzovat uplatňování DPH v oblasti obchodování se zbožím v rámci EU, a to jak ze stránky teoretické, tak se stránky praktické včetně implementace nově účinných legislativních opatření v praktických příkladech. Dále cílem bylo vysvětlit princip daňových úniků, které mohou právě v souvislosti s touto problematikou nastat a návrh různých opatření proti kterým vláda bojuje, poskytnout návod, jak daňové subjekty mají správně postupovat při plnění jejich daňových povinností, jenž vyplývají ze ZDPH v aktuálním znění či návrhu ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910, která je účinná od 1. 1. 2020.

Teoretická část práce je především zaměřena na základní popis DPH v daňové soustavě ČR po vstupu do EU, a dále vysvětluje současný systém DPH včetně její harmonizace. V kapitole je vysvětlený pojem reforma k DPH a různá současná opatření, které bojují k zamezení proti daňovým podvodům, jako jsou například režim přenesení daňové povinnosti, daňová kobra či nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba. V závěru práce je také vysvětlený pojem akční plán, který právě souvisí s bojem proti daňovým únikům a také se tato kapitola zabývá vysvětlením pojmu karuselové podvody. Také zde byly uvedeny důležité směrnice Rady (EU).

Ve třetí kapitole byla rozebrána transpozice směrnice Rady (EU) 2018/1910, jenž se promítá do ZDPH pro zjednodušení určitých pravidel v oblasti obchodování se zbožím mezi členskými státy a dále vysvětluje legislativní postup uplatňování DPH při obchodování se zbožím v rámci EU. Kapitola je tedy rozdělena na popis při pořizování zboží z JČS a na dodání zboží do JČS včetně vysvětlení různých situací, které mohou nastat, jako je například právě pořízení či dodání zboží formou call-off stock. V závěru kapitoly je vysvětlený pojem Intrastat, princip třístranného obchodu, a to jak z pozice prodávajícího, tak z pozice kupujícího a prostřední osoby.

Všechny tyto získané poznatky byly aplikovány ve čtvrté kapitole, jenž je praktickou částí této práce, na fiktivní obchodní společnost TECH-EX, s.r.o. Jsou zde uvedeny veškeré nejčastěji možné situace, které mohou v praxi nastat a jsou doplněny o další informace, jestli se daná transakce uvádí nebo neuvádí do KH či SH nebo právě do výkazu Intrastat. Praktická část je také doplněna o přílohy v podobě DAP k DPH včetně evidence pro účely DPH, KH, SH a výkaz Intrastat. Tyto jednotlivé případy poukazují na to, že v podstatě každý daňový subjekt, nebo i člověk, jenž je neznalý v této oblasti se může dostat do značných složitých potíží při uplatňování osvobození od DPH. Proto je tato poslední část zaměřena na to, jak postupovat při vzniklých možných situacích v praxi, a být tak vodítkem pro různé daňové subjekty či těmto neznalým lidem nebo může sloužit jako studijní materiál.



## Seznam použité literatury

### a) Odborné knihy

- [1] BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. [i]DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží k 1. 4. 2019[/i]. 8. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2019. 440 s. ISBN 978-807273-181-7
- [2] BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2019*. Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.
- [3] DUŠEK, Jiří. [i]DPH 2019: zákon s přehledy[/i]. 16. vyd. Praha: Grada Publishing, 2019. 272 s. ISBN 978-80-271-2247-9.
- [4] KUBÁTOVÁ, Květa. [i]Daňová teorie a politika[/i]. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- [5] NERUDOVÁ, Danuše. [i]Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie[/i]. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478 626-6.
- [6] PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1.4.2019*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 583 s. ISBN 978-80-7554-220-5
- [7] SCHENK, A., V. THURONYI and W. CUI. [i]Value Added Tax. A Comparativ Approach[/i]. 2nd ed. New York: Cambridge University Press, 2015. 544 p. ISBN 978-1107-61762-9.
- [8] ŠIROKÝ, Jan. [i]Daně v Evropské unii[/i]. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.
- [9] ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [10] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. [i]Daňový systém ČR 2018[/i]. 14. vyd. Praha: 1. VOX, 2018. 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

### b) Články v odborných časopisech

- [1] *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 1993-, **2018**(4). ISSN 1211-9946.

### c) Elektronické dokumenty a ostatní

- [1] BĚHOUNEK: *Směrnice EU o DPH* [online]. [30.1.2020] 2020 [cit. 2020-3-26]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/smernice-eu-o-dph/>
- [2] BĚHOUNEK: *Plošný reverse charge* [online]. 2020 [cit. 2020-4-06]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/plosny-reverse-charge/>
- [3] DAŇOVÁ KOBRA. [online]. 2017. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz/>
- [4] DOBRÉ ZNÁMKY: *Daňová harmonizace v EU v oblasti akcízů (spotřebních daní)* [online] [cit. 2020-3-26]. Dostupné z: <https://www.dobreznamky.cz/danova-harmonizace-v-eu-v-oblasti-dane-z-pridane-hodnoty/>
- [5] DAŇOVÁ KOBRA. [online]. 2017. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz/>
- [6] FINANČNÍ SPRÁVA: *Informace o aktualizaci formuláře Souhrnné hlášení VIES pro účely režimu skladu (call off stock)* [online]. 2020 [cit. 2020-3-26]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2020/informace\\_o\\_aktualizaci\\_formulare\\_vies-10344](https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2020/informace_o_aktualizaci_formulare_vies-10344)
- [7] FINANČNÍ SPRÁVA: *Rozhodnutí o prominutí daně a příslušenství daně z důvodů mimořádného opatření* [online]. 2020 [cit. 2020-4-06]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/nouzovy-stav/danove-informace/metodika>
- [8] EUROPEAN COMMISSION: *Smlouva o fungování Evropské unie (konsolidované znění)* [online]. 2012 [cit. 2020-3-26]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=CS>
- [9] EUROPEAN COMMISSION: *Komise navrhla zásadní reformu systému DPH v EU* [online]. 2017 [cit. 2020-3-26]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/czech-republic/news/171004\\_reforma\\_systemu\\_dph\\_v\\_eu\\_cs](https://ec.europa.eu/czech-republic/news/171004_reforma_systemu_dph_v_eu_cs)
- [10] EUROPEAN COMMISSION: sdělení komise Evropského parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru: o akčním plánu v oblasti DPH *Směrem k jednotné oblasti DPH v EU - Čas přijmout rozhodnutí* [online]. 2016 [cit. 2020-3-26]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148&RID=1>
- [11] GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ: *Informace GFŘ k aplikaci § 106a*

*zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení* [online]. 2017 [cit. 2020-3-26]. [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017\\_Info\\_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf)

- [12] GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ: *Informace k novele zákona o DPH s plánovanou účinností od 1. 1. 2020* [online]. 2020 [cit. 2020-3-26]. Dostupné z:  
[https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/djine/Informace\\_k\\_novele\\_2020.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/djine/Informace_k_novele_2020.pdf)
- [13] KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ: *Akční plán Evropské komise chce řešit lepší výběr DPH* [online]. KDPR 2018 [cit. 2020-3-26]. Dostupné z:  
<https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/tiskove-zpravy/akcni-plan-evropske-komise-chce-resit-lepsi-vyber-dph>
- [14] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY: *Úlevy v daňové oblasti se rozšíří* [online]. 2020 [cit. 2020-4-06]. Dostupné z:  
<https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/ulevy-v-danove-oblasti-se-rozsiri-37943>
- [15] POSLANECKÁ SNĚMOVNA: *Sněmovní tisk 572/0: Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací daňových předpisů Evropské unie a v oblasti zamezení dvojímu zdanění* [online]. 2019 [cit. 2020-3-26]. Dostupné z:  
<https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=572&CT1=0>

#### **d) Závěreční práce**

- [1] HORČIČÁKOVÁ, Bc. Alexandra. *Daňové úniky u nepřímých daní v podmínkách České republiky*. 2015. Diplomová práce. VŠB-Technická univerzita Ostrava, Fakulta Ekonomická, katedra účetnictví. Vedoucí práce Ing. Kateřina Krzikallová.
- [2] KOPAS, Michal. *Uplatňování DPH při obchodování se zbožím v rámci Evropské unie*. Bakalářská práce. VŠB-Technická univerzita Ostrava, Fakulta Ekonomická, katedra účetnictví.
- [3] MAJDLOCH, Bc. Tomáš. *Praktická aplikace DPH při obchodu mezi zeměmi v Evropské unii*. 2016. Diplomová práce. VŠB-Technická univerzita Ostrava, Fakulta Ekonomická, katedra účetnictví. Vedoucí práce Ing. Hana Bartková, Ph.D.

- [4] SIEBEROVÁ, Bc. Veronika. *Dopady opatření k zamezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty*. 2015. Diplomová práce. VŠB-Technická univerzita Ostrava, Fakulta Ekonomická, katedra účetnictví. Vedoucí práce Ing. Kateřina Krzikallová.
- [5] SPÁČILOVÁ, Bc. Monika. *Uplatňování DPH při obchodování se zbožím v rámci Evropské unie*. 2014. Diplomová práce. VŠB-Technická univerzita Ostrava, Fakulta Ekonomická, katedra účetnictví. Vedoucí práce Ing. Kateřina Randová.

## **Seznam zkratek**

ČNB Česká národní banka

DAP Daňové přiznání

DIČ Daňové identifikační číslo

DPH Daň z přidané hodnoty

EU Evropská unie

JČS Jiný členský stát

ORD Osoba registrovaná k dani


VIES VAT Information exchange Systém (systém pro ověření platnosti DIČ)

ZDPH Zákon o dani z přidané hodnoty

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- беру на vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2020

  
Bc. Markéta Garberová

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 – Přiznání k DPH společnosti TECH-EX, s.r.o

Příloha č. 2 – Podklady k DPH – kniha DPH TECH-EX, s.r.o

Příloha č. 3 – Kontrolní hlášení společnosti TECH-EX, s.r.o

Příloha č. 4 – souhrnné hlášení společnosti TECH-EX, s.r.o

Příloha č. 5 – Výkaz Intrastat společnosti TECH-EX, s.r.o